

SKATTEREGNSKAP OG FINANSREGNSKAP -AVHENGIGHET ELLER UAVHENGIGHET?



Universitetet i Oslo
Det juridiske fakultet

Kandidatnummer: 540
Leveringsfrist: 26. april 2011

Til sammen 16 001 ord

15.07.2011

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1	Problemstilling	1
1.2	Oversikt over avhandlingen og det videre opplegget	3
1.3	Kilder og metode	5
1.4	Begrepsbruk i avhandlingen	1
<u>2</u>	<u>MODELL FOR FORSTÅElsen AV FORHOLDET MELLOM SKATTEREGNSKAP OG FINANSREGNSKAP</u>	<u>3</u>
2.1	Innledning	3
2.2	Modellen	3
<u>3</u>	<u>UTVIKLINGSLINJER – DE SENTRALE EPOKESKIFTENE</u>	<u>6</u>
3.1	Skattereglenes dominans; kontantprinsippet (før 1977)	6
3.2	Den første regnskapsloven; formelt skille innføres (1977)	6
3.3	Skattereformen; realisasjonsprinsippet (1992)	8
3.4	EØS-rettens inntog: regnskapsprinsippene standardiseres (1998)	10
3.5	IFRS-forordningen; tosporet regnskapssystem (2004)	11
3.6	Skatteloven må endres; veiene skilles (2005)	12
<u>4</u>	<u>FØLGER SKATTEPLIKT OG REGNSKAPSPLIKT HÅND I HÅND?</u>	<u>13</u>
4.1	Innledning	13
4.2	Selskap uten noen tilknytning til utlandet	13

4.3	Selskap med tilknytning til utlandet	14
4.4	Avhengighetsforhold som alternativ?	14
5	<u>SKATTERETTSLIGE HOVEDTREKK – DE MATERIELLE REGLENE</u>	15
5.1	Innledning	15
5.2	Innvinning og oppofrelse	15
5.3	Tidfesting -realisasjonsprinsippet	16
5.4	Direkte kostnadsføring kontra aktiveringsplikt	17
5.5	Verdsettelse	18
6	<u>REGNSKAPSRETTSLIGE HOVEDTREKK – DE MATERIELLE REGLENE</u>	20
6.1	Innledning	20
6.2	God regnskapsskikk	20
6.3	Regnskapsloven og NRS	22
6.3.1	Kravet til rettviseende bilde	22
6.3.2	Grunnleggende regnskapsprinsipper	22
6.3.3	NRS	23
6.4	IFRS	24
7	<u>FORHOLDET MELLOM DE MATERIELLE SKATTEMESSIGE OG REGNSKAPSMESSIGE REGLENE</u>	25
7.1	Innledning	25
7.2	Permanente forskjeller	25
7.3	Midlertidige forskjeller	26
8	<u>UTSATT SKATT</u>	28

8.1	Innledning	28
8.2	Utsatt skatt i balansen	29
8.3	Utsatt skatt i resultatet	31
9	<u>KORREKSJONSINNTEKT</u>	31
9.1	Innledning	31
9.2	Vilkår for korreksjonsinntekt	32
9.3	Virkning av korreksjonsinntekt	32
9.4	Noen normative kommentarer til koreksjonsinntekt	33
10	<u>REGNSKAPSMESSIG LOVLIGHETSKRAV</u>	34
10.1	Innledning	34
10.2	Lovlighetskravet ved skattefri fisjon/fusjon	35
10.3	Lovlighetskravet ved skjerming av utdelt utbytte	35
10.4	Lovlighetskravet ved konserninterne overføringer	36
10.5	Noen normative kommentarer til regnskapsmessige lovlighetskrav	36
11	<u>INTERNASJONALT KOMPARATIVT</u>	37
11.1	Innledning	37
11.2	Kontinental rettstradisjon	38
11.3	Anglo-amerikansk rettstradisjon	38
11.4	Mot en felles standard?	39
12	<u>NOEN RETTSPOLITISKE OG RETTSØKONOMISKE VURDERINGER</u>	40

12.1	Innledning	40
12.2	Skatteplanlegging og regnskapsplanlegging	40
12.3	Det praktiske hensynet; regnskapsføring og ligningskontroll	41
12.4	Hvor velbegrunnet er frykten for incentiver, og troen på at de kan motarbeides?	42
12.5	Faktisk nærhet som tolkningsargument for juridisk likebehandling	43
12.6	Avslutning: Er uavhengighet en god løsning?	45
13	<u>LITTERATURLISTE</u>	46
14	<u>LISTER OVER TABELLER OG FIGURER M V</u>	A

Intet kan samtidig være både A og ikke A.

Slik lyder en folkelig versjon av Aristoteles' grunnleggende logiske lov, som han diskuterer bl.a. i sitt verk Metafysikken.

Denne avhandlingen skal dreie seg om lover av en ganske annen art, men det er nettopp det Aristoteliske kontradiksjonsprinsippet som danner grunnlaget for avhandlingens vinkling.¹ Det hadde vært interessant å høre hva Aristoteles hadde uttalt, hadde han vært så heldig å kunnet delta på noen av de omfattende lovutredningene Norge har hatt på skatte- og regnskapsområdet de siste tjue årene. Antagelig ville han ha påstått noe så tåpelig som at f. eks et salg ikke både kunne finne sted i år 2010 og samtidig ikke finne sted i år 2010. Da er det godt vi har jurister. De ser nemlig ikke noe problematisk ved det.

1 Innledning

1.1 Problemstilling

Både skatteregnskapet og finansregnskapet tar utgangspunktet i samme faktiske virkelighetsbilde. Begge regnskaper må forholde seg til den økonomiske realiteten hos et gitt selskap. Det er altså en nær faktisk, praktisk og økonomisk sammenheng mellom de to områdene. Et første spørsmål er hvilken betydning en slik faktisk sammenheng bør ha for den juridiske sammenhengen. Det neste spørsmålet er om en evt. juridisk sammenheng er, eller bør være, av typen avhengighetsforhold. I denne avhandlingen vil jeg se nærmere på hvilken betydning den faktisk-økonomiske sammenhengen mellom finansregnskap og skatteregnskap har, og bør ha, for det juridiske forholdet mellom de to, spesielt om det er/bør være et avhengighetsforhold.

Problemstillingen er av prinsipiell interesse fordi det ikke kan sies å foreligge noen entydig, internasjonal oppfatning av hvordan skatteregnskap og finansregnskap

¹ Det skal innrømmes at Aristoteles uttrykkelig reserverte prinsippets anvendelsesområde til virkelige "ting", og at nevnte eksempel ontologisk bare utgjør en språklig/uegentlig "ting".

skal forholde seg til hverandre, eller om det i det hele tatt er snakk om to forskjellige regnskap. Internasjonalt varierer valg av løsning. Dette vil jeg komme tilbake til. Heller ikke i Norge har rettstilstanden forblitt uendret gjennom årene. På bare noen få tiår har norsk rett beveget seg nærmest fra det ene ytterpunkt (full avhengighet) til det andre ytterpunkt (full uavhengighet). Det er altså ikke gitt at det finnes en beste løsning på problemstillingen avhengighet kontra uavhengighet. Jeg vil vise at valget ikke er opplagt, men avhengig av flere forhold. Særlig grunnleggende er forskjellen mellom de hensyn skatteregnskapet og finansregnskapet er ment å skulle ivareta. Skatteregnskapet styres gjennomgående av betraktninger over hensiktsmessig beskatningstidspunkt, nøytralitetsbetraktninger, likviditetshensyn, unngå uønsket tilpassing osv. Finansregnskapet styres derimot av betraktninger over informasjonsverdi, sammenlignbarhet, troverdighet osv. I gjeldende norsk rett har man gjennomgående valgt å la denne forskjellen medføre et uavhengighetsforhold mellom skatteregnskap og finansregnskap. Dette er imidlertid ikke den eneste løsningen som vil kunne ivareta begge hensyn. Jeg vil i denne avhandlingen analysere forskjellige mulige løsninger, og redegjøre for hvordan de forholder seg til problemstillingen (u)avhengighet mellom skatteregnskap og finansregnskap.

Forholdet mellom skatteregnskap og finansregnskap finnes både i reglene om innvinning, tidfesting, verdsettelse, direkte kostnadsføring kontra balanseføring, samt vurderingen av om en transaksjon overhodet skal inntas i skatteregnskapet/finansregnskapet. Midlertidige og permanente forskjeller er nøkkelord i denne sammenhengen, hvilket jeg vil redegjøre for i kapittel 7. På mange måter er det en nær sammenheng mellom disse reglene, ofte ved at det er koblet sammen ved en slags symmetri. For eksempel er tidfestingsreglene bestemmende for hvor mye av en utgift som skal kostnadsføres kontra balanseføres, hvilket igjen avgjør verdien av kostnaden i perioden. Både i skatteloven og regnskapsloven finner man bestemmelser hvor alle disse reglene er samlet i samme paragraf, simpelthen fordi det ene aspektet er et slags speilbilde av det andre. Jeg vil derfor i utgangspunktet ha alle disse aspektene for øye i det følgende. Jeg nevner allerede nå at sktl kap 11 og rskl kap 4 vil være av særlig interesse for min problemstilling.

Hva angår modaliteten i min fremstilling vil jeg for det første redegjøre for gjeldende rett på de rettsområder jeg behandler. Videre vil jeg redegjøre for de betraktninger som lovgiver rent faktisk har lagt til grunn ved lovgivningen. Endelig vil

jeg i ikke ubetydelig grad forsøke meg på selvstendige analyser og vurderinger, herunder fremsette noen dristige teorier. Jeg vil derfor etterstrebe en fremstilling som tydeliggjør skillet mellom de to første, og sistnevnte.

Av praktiske hensyn avgrenser jeg meg til å behandle aksjeselskap og allmenaksjeselskap som er regnskapspliktig og skattepliktig til Norge.² Jeg kommer ikke til å behandle de forenklede regnskapsreglene for små foretak.

1.2 Oversikt over avhandlingen og det videre opplegget

Jeg vil begynne med å presentere en modell for analyse av forholdet mellom skatteregnskap og finansregnskap i kapittel 2. Modellen er rent analytisk, og ment som et verktøy for å forstå noen sentrale aspekter ved diskusjonen avhengighet eller uavhengighet mellom skatteregnskap og finansregnskap.

Jeg vil deretter fortsette med en presentasjon av de sentrale utviklingslinjene i avhandlingens kapittel 3. Dette vil tjene som et bakgrunnsteppe for problemstillingen gjennom å kartlegge hvilke hensyn som positivrettslig har blitt vektlagt ved vurderingen rundt avhengighet kontra uavhengighet mellom skatteregnskap og finansregnskap. Jeg nevner allerede nå at den gjennomgående utviklingstendensen i norsk rett er en trinnvis bevegelse fra avhengighet til uavhengighet. De to hovedfaktorene bak dette kan oppsummeres ved makroøkonomiske effektivitetsbetraktninger samt en stadig mer omfattende EØS-regulering av regnskapsområdet.

Deretter vil jeg i kapittel 4 se på den formelle siden av forholdet mellom skatte- og regnskapslovgivning. Både skatteloven og regnskapsloven opererer med hvert sitt subjektbegrep, hhv skattesubjekt og regnskapssubjekt. Ordlyden er ikke den samme i de to bestemmelsene. I de aller fleste tilfeller vil likevel virkeområdet for de to bestemmelsene være sammenfallende, slik at skatteplikt ikke vil foreligge uten regnskapsplikt, eller omvendt. For selskap med tilknytning til utlandet, vil det imidlertid kunne tenkes tilfelle hvor de to regelsettene ikke er fullt ut overlappende. Jeg kommer tilbake til hvilke tilfelle dette gjelder, samt betydningen av manglende overlapning.

I kapittel 5 og 6 vil jeg ta for meg den materielle siden av problemstillingen, dvs reguleringen av innvinning, tidfesting, verdsettelse og kostnadsføring kontra aktivering.

² Med forbehold for kapittel 4, hvor det nettopp er dette forholdet som problematiseres.

Kapittel 5 tar for seg hovedtrekkene i den skatterettslige reguleringen. Kapittel 6 tar for seg hovedtrekken i den regnskapsrettslige reguleringen.

Etter en overordnet redegjørelse for prinsippene i kapitlene 5 og 6, vil jeg i kapittel 7 knytte sammen trådene fra de to foregående kapitlene gjennom en sammenligning av skattemessig og regnskapsmessig behandling. Jeg vil redegjøre for de sentrale begrepene permanente og midlertidige forskjeller, samt gi eksempler på begge deler. Slik vil jeg synliggjøre hvordan de ulike prinsippene på overordnet nivå leder til konkrete avvik på underordnet nivå.

I kapittel 8 vil jeg redegjøre for utsatt skatt, dvs reglene om regnskapsmessig behandlingen av skatteforpliktelser. Konseptet utsatt skatt ble innført i 2005, som en direkte konsekvens av at man samtidig tok skrittet fullt ut og opphevet prinsippet om at finansregnskapet i utgangspunktet skulle legges til grunn for skatteregnskapet. Utsatt skatt kan altså betegnes som et konsept som regulerer den praktiske håndteringen av avvik mellom skatterettslig regulering og regnskapsrettslig regulering, og emnet befinner seg derfor i kjernen av denne oppgavens problemstilling.

I forlengelse av kapitlet om utsatt skatt vil jeg i kapittel 9 redegjøre for instituttet korreksjonsinntekt. Jeg kommer ikke til å gå i detaljer på selve beregningen av korreksjonsinntekt, men i stedet legge vekten på å tydeliggjøre den prinsipielle betydningen av reglene. Spesielt interessant er det at reglene om korreksjonsinntekt nylig er foreslått opphevet. En stor del av kapittel 9 vil derfor dreie seg om begrunnelsen for at reglene ble innført, sammenholdt med begrunnelsen for at de nå foreslås opphevet.

Kapittel 10 fanger min problemstilling fra en annen vinkel enn de foregående kapitlene. Her vil jeg komme inn på konkrete lovbestemmelser som oppstiller et vilkår om regnskapsmessig lovlighet for at en transaksjon/handling el.l skal få nærmere bestemte skattemessige virkninger. Lovlighetskravet har vært omdiskutert de lege ferenda, og Finansdepartementet har helt nylig fremlagt lovforslag hvor lovlighetskravet ved skattefrie omorganiseringer foreslås opphevet. Jeg kommer nærmere inn på de prinsipielle hensynene som taler for og mot et regnskapsmessig lovlighetskrav.

Deretter vil jeg i kapittel 11 se nærmere på hvordan andre lands rett forholder seg til problemstillingen avhengighet eller uavhengighet mellom skatteregnskap og

finansregnskap. Spesielt interessant er det den løsning Norge har valgt, er ganske uvanlig internasjonalt.

Endelig er kapittel 12 viet noen gjennomgående rettsøkonomiske og rettspolitiske vurderinger rundt forholdet mellom skatteregnskap og finansregnskap. Her vil jeg trekke sammen trådene fra de forskjellige delene av avhandlingen, og tydeliggjøre de overordnede, prinsipielle hensynene som er vektlagt/bør vektlegges når man tar stilling til forholdet mellom skatteregnskap og finansregnskap. Jeg har valgt å særlig vektlegge de lege ferenda betraktninger i dette avsluttende kapitlet.

1.3 Kilder og metode

Avhandlingen baserer seg i utgangspunktet på alminnelig juridisk metode og rettskilder. Det skatterettslige aspektet av oppgaven bygger på lovfestet forvaltningsrett; det regnskapsmessige aspektet bygger på regnskapslovgivningen. Innen begge rettsområder må lovgivningen suppleres med skjønn. Karakteristisk for denne skjønnsutøvelsen er at den ofte vil stille seg forskjellig avhengig av om det er regnskapsmessig eller skattemessig skjønn som utøves. Jeg vil komme nærmere tilbake til dette, men nevner allerede her at en vesentlig årsak til dette er de forskjellige hensynene som ligger bak hhv. regnskaps- og skattelovgivningen. Regnskapslovgivningens formål er å gi et mikroøkonomisk rettviseende bilde av selskapet, mens skattelovgivningens formål er å oppnå en makroøkonomisk gunstig skattlegging. Disse avvikende formålene leder ofte til at skjønnsutøvelsen kan få forskjellig utslag skatte- og regnskapsmessig. Som et analyseverktøy for å kartlegge dette forholdet, vil jeg supplere den juridiske metode med økonomisk metode på mikro- og makronivå.

På grunn av problemstillingens vinkling vil særlig lovforarbeider være en rettskilde av sentral betydning.

Et metodisk aspekt som går igjen som en rød tråd i hele avhandlingen, er betydningen av relasjonsbestemte begrep, dvs ord eller uttrykk som har forskjellig innhold avhengig av kontekst. Som nevnt innledningsvis, er det nettopp eksistensen av relasjonsbestemte begrep som danner grunnlaget for oppgavens problemstilling. Uttrykk som innvinning, tidfesting, verdsettelse osv har ikke ett innhold, men flere, og det på samme tid. Kun på den måten er det mulig å snakke meningsfylt om at f.eks inntekt er innvunnet (skattemessig) og samtidig ikke innvunnet (regnskapsmessig).

1.4 Begrepsbruk i avhandlingen

I tillegg til det nettopp nevnte generelle metodiske aspektet vedrørende relasjonsbestemte begrep, vil jeg kommentere to konkrete språklige forhold av betydning i denne avhandlingen.

Begrepet regnskapsprinsipp, enten i entall eller i flertall; bestemt eller ubestemt form, har dessverre ikke entydig definert innhold, og blir derfor brukt til å beskrive ganske forskjellige forhold.

For det første blir begrepet regnskapsprinsippet, alltid i entall og vanligvis i bestemt form, brukt som betegnelse tidfestingsregelen i skattelovens § 14-4, dvs. at regnskapslovgivningens regler skal legges til grunn i skatteregnskapet.³ Bestemmelsen er endret en rekke ganger opp gjennom tiden. Opprinnelig hadde prinsippet status som den alminnelige tidfestingsregel for alle regnskapspliktige. I 1999 ble begrenset regnskapspliktige fjernet fra bestemmelsens anvendelsesområde. I 2005 ble bestemmelsens status endret, slik at realisasjonsprinsippet i § 14-2 overtok tronen som det alminnelige tidfestingsprinsipp, mens § 14-4 fortsatte som en særregulering av regnskapspliktiges tidfesting av visse spesielle poster. ”Regnskapsprinsippet” brukes i alle tilfelle om det tidfestingsprinsipp bestemmelsen hele tiden har gitt uttrykk for: nemlig at regnskapslovgivningens regulering er avgjørende for den skattemessige behandlingen. Dersom ikke annet fremgår av sammenhengen, vil det være denne betydningen jeg sikter til når jeg bruker begrepet i avhandlingen.

For det andre blir begrepet brukt i flertall, enten bestemt eller ubestemt, som en samlebetegnelse på prinsippene i regnskapslovens kapittel 4.⁴ Bl.a. i kapittel 6 vil jeg gjennomgående bruke begrepet i denne betydningen.

Endelig blir begrepet regnskapsprinsippet, i bestemt form entall, brukt som et synonym på opptjeningsprinsippet i regnskapslovens § 4-1 første ledd nr 2.⁵ F. eks heter det i Ot.prp.nr.35 (1990-1991) s 102 at: ”Periodisering⁶ med sikte på å få fram det bedriftsøkonomisk riktige resultat i inntektsåret kalles gjerne periodisering etter regnskapsprinsippet.” Slik sett er det altså en stor grad av faktisk likhet mellom

³ Slik f.eks. Hauge s 27.

⁴ Slik f.eks. Kristoffersen s 27.

⁵ Slik f.eks Kinserdal s 17.

⁶ Jeg presiserer at det her er snakk om regnskapsmessig (ikke skattemessig) tidfesting.

”regnskapsprinsippet” som skatterettslig tidfestingsregel og ”regnskapsprinsippet” som regnskapsmessig tidfestingsregel. Det er likevel viktig å ha klart for seg at det er snakk om to forskjellige forhold. For å unngå misforståelser kommer jeg ikke til å bruke ”regnskapsprinsippet” som synonym for opptjeningsprinsippet.

Begrepsbruken varierer mellom forskjellige forfattere, men også innad hos denne enkelte forfatter forekommer det at begrepet blir brukt til å betegne forskjellige ting parallelt. Å omtale regnskapsprinsippet som ett av flere regnskapsprinsipper, slik flere forfattere gjør, kan vel ikke sies å være helt heldig. Forarbeidene til den nye regnskapsloven påpeker også at begrepsbruken ikke er konsekvent, hverken i lovgivningen (slik den da lød), eller i de utfyllende reglene.⁷ I lovutvalgets utredning har man valgt å skille mellom grunnleggende regnskapsprinsipper og regnskapsprinsipper, hvorav førstnevnte ”utgjør et konseptuelt rammeverk”, mens sistnevnte betegner nivået under, dvs. de mer konkrete prinsippene/ metodene som tillates anvendt etter de grunnleggende regnskapsprinsippene, som for eksempel løpende avregnings-metoden, eller egenkapitalsmetoden.

Endelig vil kort avklare min omtale av subjekt i avhandlingen. Fordi jeg avgrenser oppgaven til kun å omfatte aksjeselskap, kommer jeg i utgangspunktet til å benytte ”selskapet” som subjektbetegnelse. I den grad det foreligger både regnskapsplikt og skatteplikt (hvilket normalt vil være tilfelle), vil jeg også benytte ”skatte-/regnskapssubjektet” i samme betydning som ”selskapet”. I de sammenhenger hvor det er av betydning å presisere i hvilken egenskap selskapet har sin relevans, vil jeg benytte enten betegnelsen ”skattesubjektet” eller ”regnskapssubjektet”.

⁷ Ot.prp. nr. 42 (1997-1998) s 15-16

2 Modell for forståelsen av forholdet mellom skatteregnskap og finansregnskap

2.1 Innledning

Jeg vil i dette kapitlet redegjøre for noen teoretiske aspekt ved problemstillingen avhengighet kontra uavhengighet mellom finansregnskap og skatteregnskap.⁸

Min hensikt med den følgende modellen er utelukkende analytisk. Det vil si at den ikke i første rekke er bygget på eller sier noe om innholdet av gjeldende rett. I stedet tar modellen utgangspunkt i den generelle, abstrakte problemstillingen avhengighet kontra uavhengighet mellom skatteregnskap og finansregnskap. Gjeldende norsk rett, i likhet med fremmed rett og historisk norsk rett, lar seg så analysere, og evt sammenligne, ut fra denne modellen. Jeg vil bruke modellen som et verktøy flere steder i avhandlingen, for slik å synliggjøre at til dels svært ulike konkrete problemstillinger likevel meningsfullt kan analyseres ut fra den samme teoretiske modellen.

2.2 Modellen

Jeg vil nå knytte aspektet avhengighet/uavhengighet sammen med aspektet regelbundethet/valgfrihet. Lovtekniske forhold setter ingen begrensning med hensyn til hvordan disse kan kombineres, men jeg vil vise at i realiteten vil det ene forholdet ofte har stor innvirkning på det andre. For eksempel er det god grunn til å anta at et selskaps faktiske utøvelse av valgfrihet som regnskapsloven måtte tillate, vil avhenge av hvorvidt valget også samtidig avgjør den skattemessige behandlingen eller ei.

Angående avhengighetsaspektet er en første mulig løsning overordnet identitet av prinsipiell karakter, dvs at det ikke vil gi noen mening å snakke om to forskjellige regnskaper. Overordnet, prinsipiell uavhengighet kan også tenkes. Hvert av disse utgangspunktene kan evt suppleres med enkeltløsninger av hhv. uavhengighet eller avhengighet. Endelig kan man tenke seg, enten som en forlengelse av, et supplement til, eller en moderering av ovennevnte, at den rent faktiske nærheten mellom de to regelsettene kan brukes som et tolkningsargument for at samme løsning må velges i begge sammenhenger. Konkret vil det her være snakk om hvor langt man kan gå i å hevde at f.eks en kostnad fant sted i år x (regnskapsmessig), samtidig som den ikke fant

⁸ For en alternativ modell med en annen innfallsvinkel, se Nobes og Schwencke (2006) s 65.

sted i år x (skattemessig), uten å øve vold mot den logiske sans. Jeg vil i komme tilbake til hvilken linje som er valgt i norsk rett, og hvorfor.

For det andre: Hva enten man velger løsningen avhengighet eller uavhengighet mellom regelsettene, oppstår det kryssende valget mellom å gi skatte-/regnskapssubjektet rom for valg/skjønnsutøvelse, eller å la løsningen(e) fullt ut bero på lovgivers regulering. Lovgivers stillingtagen til dette spørsmålet kan i prinsippet tas uavhengig av (avhengighets)forholdet mellom de to regelsettene. Man kan for eksempel tenke seg at lovgiver skal ta stilling til hvorvidt en eiendel skal regnskapsmessig balanseføres. Lovgiver kan enten gjøre dette forholdet strengt regelbundet, eller gi regnskapssubjektet rom for skjønn/valgfrihet. Lovgivers valg mellom disse to løsningene er i prinsippet uavhengig av forholdet mellom skatt og regnskap.

Disse to teoretiske aspektene ved problemstillingen; avhengighet/uavhengighet og skjønnsutøvelse/regelbundethet, kan skjematisk fremstilles slik:

	Avhengighet	Uavhengighet
Loven gir ikke rom for skjønn eller valgfrihet	Full identitet og regelbundet løsning.	To regelsett uten noen link, hver sin regelbundne løsning..
Loven gir rom for skjønn eller valgfrihet	”Bordet fanger”, dvs full identitet, men ikke regelbundet løsning.	Full ikke-identitet uten regelbundne løsninger.

Det ene ytterpunktet er situasjonen hvor det er et avhengighetsforhold mellom skatteregnskapet og finansregnskapet, og løsningen er fullt ut regelbundet. Her vil man i realiteten ikke snakke om to forskjellige regnskaper. Reglene gir ikke rom for skjønn/valg, og det ene regnskapet er avhengig av det andre. Det er full identitet, både fra en teoretisk og en praktisk synsvinkel.

Beveger man seg litt bort fra dette ytterpunktet, kan man tenke seg tilfellet hvor det fortsatt er et avhengighetsforhold mellom skatteregnskapet og finansregnskapet, men reglene gir rom for skjønn/valgfrihet. Det innebærer at skatte-/regnskapssubjektet har en viss innflytelse på den konkrete løsningen, likevel slik at den samme løsning må legges til grunn skattemessig og regnskapsmessig, hvilket jeg har kalt ”bordet fanger”. Selskapet kan til en viss grad velge om det vil forfølge skattemessige hensyn eller regnskapsmessige hensyn ved sitt valg, men tvinges til selv å avveie den totale hensiktsmessigheten av sitt valg, i og med at den samme løsning må legges til grunn

både skattemessig og regnskapsmessig. Det er imidlertid verd å merke seg at selv om denne løsningen gir selskapet et incentiv til å gjøre valget etter en avveining av disse hensynene, gir den ikke selskapet noe incentiv til å hensynta samfunnsøkonomiske effektivitetsbetraktninger. Avveiningen vil bare gjelde de motstridende hensynene innen selskapet selv, ikke mellom selskapets og samfunnets målsettinger.

En tredje mulig løsning er kombinasjonen av uavhengighet mellom regelsettene, og regelbundne løsninger. Man vil da få to teoretisk uavhengige regelsett. Hvorvidt de også i praksis gir avvikende løsninger, beror på de enkelte reglers utforming. De kan være likelydende eller avvikende. Det vil være denne situasjonen som gir lovgiver best forutsetninger for å forfølge regnskapsrettslige og skatterettslige hensyn fullt ut i hver sin retning. Når det ikke er noe avhengighetsforhold mellom de to regelsettene, kan lovgiver gi en avvikende skatterettslig og regnskapsrettslig regulering av det samme forholdet. Dessuten sørger regelbundne løsninger for at skatte-/regnskapssubjektet ikke fraviker den løsning som etter makroøkonomiske betraktninger er optimal, på grunn av mikroøkonomiske betraktninger.

Endelig har vi det andre ytterpunktet, hvor det ikke er noe avhengighetsforhold mellom de to regelsettenes løsning, samtidig som selskapet er tillatt skjønnsutøvelse/valgfrihet m.h.t. løsningene, både den skatterettslige og den regnskapsrettslige. I så tilfelle kan selskapet vektlegge regnskapsmessige hensyn ved utøvelsen av det regnskapsmessige skjønnnet/valget, og skattemessige hensyn ved utøvelsen av det skattemessige skjønnnet/valget. Ikke sjelden vil disse hensynene være motstridende, slik at den regnskapsmessige og skattemessige behandlingen av ett og samme forhold regelmessig vil bli avvikende. I tillegg kommer det forhold at mikroøkonomiske hensiktsmessighetsbetraktninger i mange tilfelle vil avvike fra makroøkonomisk hensiktsmessighet. For eksempel vil det enkelte selskap regelmessig søke den skattemessige behandling som gir lavest skatt, og/eller utsetter skattekravet. Samfunnet som helhet vil ha andre, samfunnsøkonomiske målsettinger, som det enkelte selskap ikke har noe incentiv til å bidra til. Jeg kommer nærmere inn på dette forholdet ved drøftelsen av skattereformen 1992 i punkt 3.3.

Denne modellen er teoretisk og skjematisk, og kun ment som en prinsipiell redegjørelse for de ulike aspektene ved oppgavens problemstilling. Det er ikke noe i veien for at man innen ett og samme rettsystem finner trekk fra alle de fire boksene. Jeg vil komme tilbake til den konkrete betydningen av dette, men nevner bare kort at særlig

løsningen uavhengighet kombinert med skjønn/valgfrihet særlig kan tenkes å legge til rette for uønsket tilpasning.

3 Utviklingslinjer – de sentrale epokeskiftene

3.1 Skattereglenes dominans; kontantprinsippet (før 1977)

I tiden før 1977 kan forholdet mellom skatt og regnskap med en dekkende betegnelse karakteriseres som et identitetsforhold. Skatteretten ble regulert av den gamle skatteloven av 1911, med mindre løpende endringer opp gjennom årene. Skattelovens alminnelige tidfestingsprinsipp var kontantprinsippet, både i og utenfor næring. Det fantes ikke noen egen regnskapslov, hvilket innebar at selskapers regnskap primært baserte seg på skattereglene, samt noen regler i datidens selskapslovgivning.

Årsregnskap og skatteregnskap var i det store og hele identiske, i og med at årsregnskapet i overveiende grad var dominert av skattereglene. Forholdet mellom disse to regnskapene ble derfor heller ikke i særlig grad problematisert, i hvert fall ikke på de lege lata nivå.

Samtidens omgivelser var heller ikke i samme grad som i dag opptatt av de enkelte selskapers finansregnskaper. Behovet for adekvate sammenligningsdata mellom selskaper på globalt grunnlag var ikke påtrengende; mediene hadde ennå ikke utviklet den samme interesse for å snuse i selskapers regnskaper som de har i dag. Den nærmere utarbeidelsen av finansregnskapet, og hva denne skulle inneholde, var derfor i stor grad overlatt til selskapet selv.

3.2 Den første regnskapsloven; formelt skille innføres (1977)

I 1976 fikk vi ny aksjelov, vedtatt etter en utarbeidelse av et felles nordisk forslag. I denne nye loven var det bl.a. et eget regnskapskapittel. Året etter fikk vi den første norske regnskapsloven. Dette innebar at årsregnskapet og skatteregnskapet nå ble formelt adskilt, selv om regnskapsloven ikke innebar materielle endringer av nevneverdig art i forhold til den tidligere skatterettslige reguleringen.

I forlengelse av den nye loven nedsatte NSRF et utvalg med mandat å arbeide for å utvikle normer for god regnskapsskikk. NSRF fikk etter hvert selskap av andre

skatte – og regnskapsaktører, og sammen dannet de Norsk RegnskapsStiftelse (NRS) i 1989. NRS' medlemsmasse representerte et bredt utvalg både m.h.t. kompetanse og interesser, og ble den nasjonale aktør for utvikling av normer for god regnskapsskikk.

Den nominelle hovedregelen vedrørende tidfesting, kontantprinsippet, ble beholdt uendret under denne prosessen. For skattepliktige som ikke var regnskapspliktige, fortsatte den også som den reelle tidfestingsregel. For skattytere som var regnskapspliktige, ble den reelle tidfestingsregelen imidlertid i mange tilfelle et realisasjonsprinsipp, som følge av at skattereglene nå ble koblet til regnskapsreglene. Ifølge skatteloven av 1911, slik den lød mellom vedtagelsen av regnskapsloven og frem til 1992-reformen, skulle nemlig "den skattepliktiges årsregnskap, for så vidt dette er oppgjort i overensstemmelse med de regler som følger av regnskapslovgivningen og ikke annet er bestemt i skattelovgivningen" legges "til grunn for den tidsmessige plassering av inntekter og fradrag". Det ble antatt at dette måtte forstås med tillegg av et slags lovlighetsvilkår, dvs. at regnskapet bare kunne legges til grunn ved skattleggingen i den utstrekning regnskapet faktisk var ført i henhold til regnskapslovens bestemmelser, herunder i overensstemmelse med god regnskapsskikk.⁹ Det er imidlertid viktig å merke seg at det kun er vedrørende tidfestingen at loven fastsatte en identitetslink mellom skatt og regnskap. Spørsmålet om hvorvidt en inntekts- eller fradragspost var hhv skattepliktig eller fradragsberettiget, berodde etter sikker rett alene på reguleringen i skatteloven, og var altså uavhengig av regnskapsloven. Heller ikke vedrørende verdsettelsen av fordeler/utgifter fastsatte loven noe identitetsforhold. Status kan altså oppsummeres som at skattelovgivningen avgjorde hvorvidt posten var skattepliktig/fradragsberettiget, samt postens skattemessige verdi, mens selve tidfestingen i utgangspunktet fulgte regnskapsreglene. I den grad regnskapsreglene ga rom for valgfrihet, ville skattyters regnskapsmessige valg samtidig binde ham skattemessig. Det fantes ikke noen konkrete bestemmelser i skatteloven som fastsatte realisasjonsprinsippet som tidfestingsregel, men for inntekter i næringsvirksomhet ville likevel reglene om god regnskapsskikk i mange tilfelle føre til at dette i realiteten ble den skattemessige løsningen. Det nevnes at kontantprinsippet var lovens alminnelige nominelle tidfestingsregel, og også den reelle tidfestingsregel for periodisering av inntekter og fradrag *utenfor* næring.

⁹ Gyldendal rettsdata lovkommentar til sktl § 50, note 721.

3.3 Skattereformen; realisasjonsprinsippet (1992)

Skattelovsreformen av 1992 er en av de største og mest omfattende lovreformene i nyere tid. Hovedformålet var å fremme en mer effektiv samfunnsøkonomisk ressursutnyttelse gjennom et større samsvar mellom formell og reell beskatning av inntekter og formue. Ved å utvide skattegrunnlaget samtidig som skattesatsene ble redusert ville man oppnå en større overensstemmelse mellom lønnsomhet før skatt og lønnsomhet etter skatt. Ved å innføre større grad av likebehandling på forskjellige områder, ville man oppnå skattemessige nøytralitet ved valg av eier- og organisasjonsform, finansiering- og investeringsalternativer. Tiltakene tok sikte på å redusere faren for at disposisjoner blir foretatt ut fra skattehensyn.

En av de betydningsfulle nyskapningene i lovreformen var innføringen av realisasjonsprinsippet som det alminnelige tidfestingsprinsipp for inntekts- og fradragposter, både i og utenfor næring. Realisasjonsprinsippet ble innført ved at den nominelle hovedregel, regnskapsprinsippet, ble beholdt, men med så viktige unntak at den reelle hovedregelen etter 1992 ble realisasjonsprinsippet. For regnskapspliktige skulle fortsatt årsregnskapet legges til grunn ved skatleggingen. Dessuten beholdt man kontantprinsippet for postene lønnsinntekter, underholdsbidrag, pensjonsinntekter og pensjonslignende ytelser samt utgifter forbundet med slike. I praksis var det derfor for kapitalgevinster og tap som ikke er dekket av særregler at realisasjonsprinsippet fikk faktisk virkning. Om realisasjonsprinsippets status, og derved forholdet til regnskapsretten, uttalte departementet at ”unntak fra realisasjonsprinsippet må ha klar hjemmel direkte i skatteloven og ikke tillates som resultat av skattelovens henvisning til god regnskapsskikk.”¹⁰

Som en detalj av interesse i denne sammenheng kan nevnes at det nå ikke lenger ble adgang til å skattemessig fradragføre avsetninger etter god regnskapsskikk.¹¹ Etter departementets oppfatning innebar denne regelen en uheldig skattekreditt og innsnevring av skattegrunnlaget. Ved skattereformen innførte man det alminnelige realisasjonsprinsippet også for avsetninger som var foretatt på grunnlag av forsiktighetsprinsippet slik det er regnskapsrettslig adgang til. Det er verd å merke seg

¹⁰ Ot.prp.nr. 35 (1990-1991) s 102.

¹¹ Dette forbudet ble igjen opphevet i 2005, som en naturlig konsekvens av den overordnede opphevelsen av avhengighetsforholdet mellom skatteregnskap og finansregnskap.

at departementet anså at denne endringen nødvendiggjorde ”en særskilt regel om dette i skatteloven, som går foran regnskapslovens regler på dette punkt”¹². Vi ser altså at innføringen av realisasjonsprinsippet i skatteloven ble antatt å medføre en lovkonflikt av lex specialis-karakter. Skatteloven fastsatte etter 92-reformen at avskrivninger etter god regnskapsskikk, i dette tilfellet forsiktighetsprinsippet, ikke kunne fradragsføres. Regnskapsloven fastsatte at det var adgang til å foreta avsetninger etter forsiktighetsprinsippet i årsregnskapet. Isolert sett innebar ikke dette noen lovkonflikt; den oppstår først når man hensyntar skattelovens § 50. Selv om nevnte bestemmelse selv inneholder forbeholdet ”og ikke annet er særskilt bestemt i skattelovgivningen”, anså departementet åpenbart at et generelt realisasjonsprinsipp ikke var slik særskilt bestemmelse, og at det derfor var nødvendig å uttrykkelig fastsette at avsetninger etter god regnskapsskikk ikke kan fradras skattemessig, og at skattelovens regel her skal gå foran regnskapslovens.

Innføringen av realisasjonsprinsippet som den alminnelige skatterettslige tidfestingsregel innebar at forskjeller mellom regnskapsmessig og skattemessig tidfesting ikke lenger bare var en i hovedsak nominell dualitet, men også i mange tilfeller ville medføre reelle forskjeller. Under reformarbeidet utviklet man begrepet og metoden utsatt skatt, som en teknikk for å håndtere disse midlertidige forskjellene. Jeg vil komme tilbake til denne problemstillingen i kapittel 8.

I en kommentar til Aftenposten 17.02.1992¹³ uttalte advokat Einar Brask og revisor Torstein Hokholt i Ernst & Young at det er et paradoks at den nye skattereformen medfører et styrket finansregnskap, selv om den økonomiske realiteten ikke endres. Det pekes på at finansregnskapet etter de nye regler riktignok vil gi et mer rettviseende bilde av den økonomiske realiteten, men at det er viktig å være klar over at dette ikke skyldes at skattereformen innebærer realitetsendringer som styrker selskapets økonomi, men simpelthen nye verdsettelses- og tidfestingsregler. Særlig ved sammenligning er det viktig å være klar over dette.

¹² Ot.prp.nr. 35 (1990-1991) s 159.

¹³ Røste (1992)

3.4 EØS-rettens inntog: regnskapsprinsippene standardiseres (1998)

I løpet av 1990-tallet ble antallet og omfanget av nasjonale og internasjonale regnskapsstandarter svært stort, og aktører på både reguleringssiden og praktiseringssiden uttrykte behov for internasjonale, standardiserte regnskapsregler. Innen EU ble det derfor utarbeidet to rådsdirektiv¹⁴ som Norge gjennom EØS-medlemskapet pliktet å sørge for at norsk lov var i overensstemmelse med. Resultatet var en ny regnskapslov i 1998. Hovedformålet med den nye loven var en lovteknisk revisjon av regnskapslovgivningen, for slik å samle og tydeliggjøre regnskapsprinsippene, samt å sikre seg at disse var i overensstemmelse med de nye rådsdirektivene. I tillegg til endringer i plikt til å utarbeide årsregnskap, årsregnskapets innhold, dokumentasjonskrav og vurderingsregler slik at disse ble i overensstemmelse med EU-direktivene, ble det i den nye loven inntatt et eget kapittel om grunnleggende regnskapsprinsipper. De grunnleggende regnskapsprinsippene skiftet altså status fra å være en ulovfestet rettslig standard som det ble henvist til i loven, til å bli innholdsmessig regulert i lovs form. Samtidig beholdt man den rettslige standarden god regnskapsskikk som et ulovfestet supplement til loven. Om forholdet mellom de to uttalte departementet: ”Standarder for god regnskapsskikk vil ikke kunne fravike lovens grunnleggende regnskapsprinsipper eller lovens øvrige bestemmelser. Slike standarder vil bare kunne gis til utfylling og supplerings av lovens bestemmelser.”¹⁵ Innholdsmessig innebar ikke den nye regnskapsloven nevneverdige endringer hva angår tidfesting.

Året etter den nye regnskapsloven, fikk vi en teknisk revidert skattelov. Den nye skatteloven var i all hovedsak basert på et behov for å samle skatteregler som tidligere var spredt på omlag 25 lover i tillegg til skatteloven av 1911, i en lov. Dessuten ønsket man en klarere systematikk og oversiktighet. Intensjonen var å ”gjengi gjeldende skatterett med uendret realitet så langt det er mulig”¹⁶, og det ble da også i det store og hele resultatet. En endring av vesentlig betydning i denne sammenheng kan nevnes: Realisasjonsprinsippet ble nå utvidet til også å gjelde for begrenset regnskapspliktige,

¹⁴ Rdir. 78/660 om årsregnskap for visse selskapsformer (fjerde direktiv) og Rdir. 83/349 om konsoliderte regnskaper (syvende direktiv)

¹⁵ Ot.prp.nr. 42 (1997-1998) s 8.

¹⁶ Ot.prp.nr. 86 (1997-1998) s 6.

som tidligere hadde vært omfattet av regnskapsprinsippet i § 14-4.

Regnskapsprinsippet's anvendelsesområde ble altså innsnevret, mens realisasjonsprinsippet's anvendelsesområde ble utvidet.

3.5 IFRS-forordningen; tosporet regnskapssystem (2004)

I 2004 ble regnskapsloven endret på et vesentlig punkt. Som en direkte konsekvens av EU-forordningen om bruk av IFRS ved avleggelse av regnskaper, ble det i den norske loven innført et tosporet system: regnskapsavleggelse etter tradisjonelle, norske regler om god regnskapsskikk, eller etter IFRS. IFRS-forordningen består av to deler; en pliktig del og en valgfri del. Den pliktige delen fastsetter at alle børsnoterte selskaper som er del av et konsern, skal utarbeide sitt konsernregnskap i henhold til IFRS. Den valgfrie delen av forordningen lar det være opp til den enkelte medlemsstat om de vil påby, tillate eller forby regnskapsavleggelse etter IFRS for øvrige regnskaper, dvs. selskapsregnskaper i børsnoterte konserner, selskaps- og konsernregnskap i ikke børsnoterte konserner, samt selskapsregnskaper i børsnoterte eller ikke børsnoterte selskap som ikke er del av et konsern. Norge valgte å tillate, men ikke påby, regnskapsavleggelse etter IFRS for alle som ikke er påbudet å anvende IFRS.

Innkorporeringen av IFRS-direktivet markerte en skillelinje i norsk regnskapsrett. Ikke i den forstand at internasjonale standarder plutselig fikk sitt inntok i norsk rett; både regnskapsloven (særlig etter 1998) og de grunnleggende regnskapsstandardene har sett hen til internasjonale strømninger og til dels etterstrebet overensstemmelse. Det som imidlertid særpreger innføringen av IFRS-forordningen, er at det markerer tidspunktet hvor norsk regnskapsrett gikk fra tilpasning til dualisme. Tidligere hadde internasjonal rett i større eller mindre grad påvirket norsk regnskapsskikk. Nå ble det i stedet brøytet to separate spor, slik at norsk regnskapsskikk og IFRS blir to parallelle, uavhengige løyper i den norske regnskapsrett. Utviklingen av NRS ligger under norsk lovgivers kontroll, mens utviklingen av IFRS ligger under EU-kommisjonens kontroll.

Departementet uttalte i denne forbindelse følgende om forholdet mellom skatt og regnskap:

Departementet legger (...) til grunn en forutsetning om at endringer i regnskapsreglene skal være skattemessige nøytrale. Endrede regnskapsregler skal verken medføre økning eller reduksjon i skattegrunnlaget. Dersom regnskapsreglene åpner for valgadgang mellom ulike regnskapsløsninger, skal det ha samme skattemessige konsekvenser uansett hvilken type løsning som velges.

Nøytralitetsforutsetningen krevet at de skattemessige konsekvensene av endringene i regnskapsreglene må identifiseres og vurderes som nevnt. (...) Departementet legger deretter opp til å fremme forslag om nødvendige endringer i skattelovgivningen.”¹⁷

Hvilket ubønnhørlig leder over i neste avsnitt.

3.6 Skatteloven må endres; veiene skilles (2005)

Formålet med endringen i skatteloven 2005 var å utarbeide skattemessige nøytraliseringsiltak for de forgående endringene i regnskapsloven. Det ble etterstrebet nøytralitet på to nivåer. For det første ville man nøytralisere eventuelle skattemessige konsekvenser av endrede regler i regnskapsloven, dvs. slik at den skattemessige tilstanden skulle være upåvirket av regnskapsendringene. For det andre ville man nøytralisere de skattemessige konsekvensene det ville få at selskaper nå hadde fått anledning til å velge mellom regnskapsavleggelse etter NRS eller etter IFRS.

I høringsnotatet forut for lovendringen ble det forutsatt at regnskapsprinsippet skulle kunne videreføres, supplert med nøytraliserende lovendringer. Det var også dette som var planene under arbeidet med inkorporeringen av IFRS-forordningen. Det viste seg imidlertid under høringen at det var større avvik mellom NRS og IFRS enn antatt, i tillegg til usikkerhet omkring omfanget av avvikene, slik at en videreføring av regnskapsprinsippet fremsto som uaktuelt. Resultatet ble derfor at det generelle regnskapsprinsippet i sktl § 14-4 annet ledd ble opphevet, og erstattet med en forfremmelse av realisasjonsprinsippet fra effektiv hovedregel til nominell og effektiv hovedregel i § 14-2. Det fremsto som klart mer hensiktsmessig å kutte koblingen mellom årsregnskapet og skatteregnskapet sammenlignet med å basere seg på enkeltreguleringer for å tilpasse årsregnskapet slik at det kunne brukes som grunnlag for skattleggingen.¹⁸ Ikke minst gjaldt dette etter innføringen av det tosporede systemet, hvor de norske lovgivere hadde mistet kontrollen over utviklingen av det ene sporet. Om realitetsinnholdet uttalte departementet at ”Realisasjonsprinsippet er i all hovedsak antatt å samsvare med tidfesting etter prinsippet om transaksjonsbasert opptjening etter gjeldende regnskapslov. I samme utstrekning vil forslaget innebære en videreføring av gjeldende rett.”¹⁹ Dette var en av nøytralitetsmålsettingene.

¹⁷ Ot.prp.nr. 89 (2003-2004) s 25

¹⁸ Til sammenligning har Tyskland valgt en mellomløsning, se kapittel 11.2.

¹⁹ Ot.prp.nr. 26 (2005-2006) s 38

En annen drivkraft bak opphevelsen av regnskapsprinsippet, var den rettsoppfatning som var kommet fram gjennom Rt 2004 s 1921 (Shell-dommen). Hovedbetydningen av denne dommen var at Høyesterett anså skattelovens regel om avskjæring av fradragsføring av avsetninger basert på god regnskapsskikk bare å omfatte avsetninger etter forsiktighetsprinsippet, og at avsetninger etter sammenstillingsprinsippet således var fradragsberettiget. Da NRS og IFRS ikke har sammenlignbare regnskapsprinsipper, ville en slik rettstilstand skape uheldige forskjeller. Realisasjonsprinsippet ville nøytralisere dette.

Selv om realisasjonsprinsippet ble innført som det ”generelle” tidfestingsprinsipp i 1992, og dets anvendelsesområde ble ytterligere utvidet i 2005, finnes det fortsatt betydelige områder hvor det er andre tidfestingsprinsipper som skal legges til grunn, f. eks for arbeidsinntekt og pensjoner.

4 Følger skatteplikt og regnskapsplikt hånd i hånd?

4.1 Innledning

I dette kapitlet vil jeg ta for meg den formelle siden av forholdet mellom skatteregnskap og finansregnskap, dvs forholdet mellom virkeområdet for skatteloven og virkeområdet for regnskapsloven. Jeg vil vise at selv om disse to lovene opererer med hvert sitt uavhengige subjektbegrep, vil det i de aller fleste tilfeller oppstå overlapping i praksis. Her er det altså snakk om et formelt uavhengighetsforhold som likevel medfører likhet; ikke på grunn av en kobling mellom de to regelsettene, men på grunn av nesten identisk innhold i bestemmelsene. Avslutningsvis vil jeg kommentere betydningen av eventuell manglende overlapning, og stille spørsmålet om et avhengighetsforhold mellom de to subjektbegrepene kan tenkes som et godt alternativ.

4.2 Selskap uten noen tilknytning til utlandet

For aksjeselskap uten noen form for tilknytning til land utenfor Norge, foreligger det både alminnelig skatteplikt og regnskapsplikt, jf sktl § 2-2 (1) a og rskl § 1-2 første ledd nr 1. Her vil det ikke kunne oppstå tilfelle hvor et selskap har skatteplikt uten regnskapsplikt, eller omvendt.

4.3 Selskap med tilknytning til utlandet

Tilknytningen til utlandet kan bestå i flere forskjellige forhold. Selskapet kan være registrert i utlandet (enten i stedet for eller i tillegg til i Norge), selskapet kan ledes fra/ha sitt styre i utlandet (ofte betegnet som at selskapet er ”hjemmehørende” der), det kan ha utenlandsk eierskap og/eller selskapet kan drive sin virksomhet der (og bare der, eller i tillegg til i Norge).

Skatteloven bygger ikke på en formell avgrensning mellom selskap som er registrert i Norge kontra selskap som ikke er det (utover at det kan være et indisium på hvorvidt de øvrige vilkårene er oppfylt). I stedet oppstiller loven kriteriet ”hjemmehørende” som avgjørende for hvorvidt et selskap har full skatteplikt til Norge, jf sktl § 2-2 (1). Dersom selskapet ikke er hjemmehørende i Norge, vil det allikevel ha begrenset skatteplikt etter § 2-3. Hverken for full eller begrenset skatteplikt har det noen betydning hvor selskapet driver sin virksomhet, eller hvorvidt selskapet er utenlandsk eid.

Regnskapsloven fastsetter regnskapsplikt for ”utenlandsk foretak som utøver eller deltar i virksomhet her i riket eller på norsk kontinentalsokkel, og som er skattepliktig til Norge etter norsk intern lovgivning”, jf rskl § 1-2 første ledd nr. 13. For det første er det altså helt på det rene at regnskapsplikt ikke vil foreligge dersom selskapet ikke er skattepliktig til Norge. Skatteplikt må i denne sammenheng antagelig forstås å omfatte både full og begrenset skatteplikt, dvs at selskaper som hverken utøver sin ledelse herfra (er hjemmehørende her), eller er omfattet av reglene om begrenset skatteplikt i sktl § 2-3, ikke er regnskapspliktige. Spørsmålet blir så om regnskapslovens vilkår om å utøve eller delta i virksomhet i Norge utgjør en ytterligere avgrensning for regnskapspliktens område. Det kan tenkes tilfelle hvor et selskap er begrenset skattepliktig til Norge, men ikke deltar i virksomhet her, f.eks ved skatteplikt for utbytte på aksjer i norske selskap, jf sktl § 2-3 (1) c. Da vil det foreligge skatteplikt, men ikke regnskapsplikt for selskapet som mottar utbyttet.

4.4 Avhengighetsforhold som alternativ?

I de aller fleste tilfelle vil det altså være full overlapning mellom de to regelsettene, hvilket jo også må sies å være hensiktsmessig ut fra kontroll- og ligningstekniske hensyn. Skal et selskap skattlegges i Norge, bør ligningsmyndighetene ha et regnskap etter norsk standard å forholde seg til. Etter at det er åpnet adgang til å

avlegge regnskap etter IFRS, skulle det heller ikke være en uoverkommelig oppgave å bli lagt under norsk regnskapsplikt. Det er imidlertid grunn til å spørre seg hvorfor lovgiver ikke har valgt å knytte disse to forholdene sammen gjennom en direkte link, i stedet for å regulere dem hver for seg gjennom nokså sammenfallende, men likevel ikke likelydende, bestemmelser.

5 Skatterettslige hovedtrekk – de materielle reglene

5.1 Innledning

I dette kapitlet vil jeg redegjøre for gjeldende rett på noen utvalgte skatterettslige områder. Jeg vil ta for meg hovedtrekkene i skatterettslig innvinning/oppofrelse, direkte kostnadsføring kontra aktivering, tidfesting og verdsettelse. Fordi formålet med fremstillingen er å synliggjøre at de materielle skattereglene bygger på andre hensyn enn de regnskapsrettslige, har jeg valgt å fokusere på de overordnede, gjennomgående trekkene fremfor detaljer.

De dominerende hensynene bak den skatterettslige reguleringen, er etter 1992 skattemessig nøytralitet, å unngå skattekreditter, likviditetshensyn, samt skattemessig symmetri. Samlet sett har dette medført at skatteloven i stor grad bygger på et realisasjonsprinsipp, både som innvinningskriterium og tidfestingsregel. Det er grunn til å presisere at begrepet ”realisasjon” har et prinsipielt forskjellig innhold avhengig av om det er snakk om realisasjon som innvinningskriterium eller som tidfestingsregel. I mange tilfeller vil de i praksis lede til sammenfallende tidspunkter, men det er ikke noen logisk nødvendighet.

5.2 Innvinning og oppofrelse

Innvinning og oppofrelse er de grunnleggende forutsetningene for at hhv. inntekter og kostnader overhodet skal tas i betraktning i skatteregnskapet. Begrepenes innhold fastsetter med andre ord skillelinjen mellom en aktuell, foreliggende inntekt/kostnad på den ene siden, og fremtidige, potensielle inntekter/kostnader på den andre siden.

Både på inntektssiden og kostnadssiden blir de øvrige spørsmålene om tidfesting, verdsettelse osv, først aktuelle idet det konstateres at det foreligger en

innvunnet hhv oppofret fordel. I så måte er tidfesting mv. aksessoriske problemstillinger i forhold til innvinning og oppofrelse. Videre er det et alminnelig prinsipp at det er innvinnings-/ oppofrelsestidspunktet som er avgjørende for om det foreligger skatteplikt/fradragsrett eller ei. Innvinnings-/ oppofrelsestidspunktet er altså avgjørende for *om* det foreligger skatteplikt/fradragsrett, mens tidfestingstidspunktet er avgjørende for *når* det i så fall foreligger skatteplikt/fradragsrett.

Vedrørende inntekter er innvinningskriteriet gjennomgående bygget på et realisasjonsprinsipp. Inntekter skal tas til beskatning når skattyteren har oppnådd en ubetinget rett til fordel. For eksempel fastsetter sktl § 5-30 at innvinningskriteriet for varer er salget; for verdiøkning av formuesobjekter er det realisasjonen, og for verdiøkning av kapital er det når selve avkastningen foreligger. Ulempen ved å bruke realisasjon som innvinningskriterium, er at det oppstår økonomiske innlåsnings effekter. Økning eller reduksjon i eiendelens reelle verdi vil nemlig ikke tillegges skattemessig virkning før den realiseres. I mellomtiden ligger verdiøkningen/ -reduksjonen ”låst inne” i skatteregnskapet, derav betegnelsen innlåsnings effekt.

Vedrørende kostnader er grunnvilkåret for fradragsrett at det foreligger oppofrelse av en fordel med tilknytning til inntektsskapende aktivitet, jf sktl 6-1. Det er lagt til grunn i både teori og praksis at dette må forstås slik at en kostnad må være pådratt før den anses oppofret i skattelovens forstand.

5.3 Tidfesting -realisasjonsprinsippet

Etter 2005 er realisasjonsprinsippet lovens formelle og reelle hovedregel både for regnskapspliktige og andre skattytere, både på inntekts- og kostnadssiden, jf sktl § 14-2. For inntekter er dette med lovens ord uttrykt ved at de skal tidfestes når skattyteren får ”en ubetinget rett til ytelsen”, jf § 14-2 (1) andre punktum. For utgifter heter det at de skal fradras det året det oppstår ”en ubetinget forpliktelse for skattyteren til å dekke eller innfri kostnaden”, jf § 14-2 (2) første punktum. I begge tilfelle gjelder altså at hverken det pengekravsrettslige betalingstidspunkt eller forfallstidspunkt er av betydning²⁰, og skiller seg derved fra den historiske hovedregelen om tidfesting etter kontantprinsippet. Etter opphevingen av regnskapsprinsippet, er heller ikke den regnskapsmessige behandlingen relevant ved den skattemessige tidfestingen. Ved

²⁰ Ot.prp.nr. 35 (1990-1991) s 107.

avgjørelsen av hvorvidt en evt. avtale mellom partene om fremskyttelse eller utsettelse av tidspunktet for inntreden av ubetinget rett i forhold til hva som ellers ville ha gjelt, må man se hen til det alminnelige prinsipp om at det er de reelle forhold som skal legges til grunn skattemessig. Dersom partenes avtale innebærer en reell forflytning av tidspunktet hvor ”ubetinget rett” eller ”ubetinget forpliktelse” inntreffer, skal dette legges til grunn skatterettslig, i motsetning til proforma avtaler, som ikke skal tillegges skatterettslig virkning.

Ofte vil inntekter være en del av en gjensidig bebyrdende avtale. I slike tilfeller vil realisasjon slik det er brukt i § 14-2 foreligge når skattyter har oppfylt sin del av avtalen; han vil da ha en ubetinget rett til motytelsen. Aksjeutbytte skal tidfestes når generalforsamlingen har fattet utbyttevedtaket. For langsiktige rettsforhold må det skilles mellom (tidsubegrensede) løpende ytelser, f. eks leiekontrakter, og (tidsbegrensede) langvarige kontrakter, f. eks tilvirkningskontrakter. Vederlag for løpende ytelser tidfestes etter hvert som ytelsen erlegges. Vederlaget for tidsbegrensede kontrakter hvor skattyteren først får krav på vederlag ved ferdigstilling, tidfestes følgelig ved ferdigstilling.

Fordi både inntekter og kostnader tidfestes etter det samme realisasjonsprinsipp, vil det i utgangspunktet oppstå symmetri mellom tidfestingen av inntekter og de motsvarende kostnadene. Dette var en ønsket virkning ved innføringen av realisasjonsprinsippet i 1992. Jeg gjennomgår derfor ikke reglene om tidfesting av kostnader, men henviser til ovenstående generelle prinsipper.

Hva angår forholdet mellom skatterett og privatrett, dvs. hvorvidt samme uttrykk kan sies å ha samme hhv annet begrepsinnhold i de to sfærene, vil det føre for langt å komme inn på her. Jeg begrenser meg til å bemerke at det er en problemstilling av samme karakter som denne avhandlingen, hvor det er skatterett og regnskapsrett som stilles opp mot hverandre.

Da denne oppgaven avgrenser seg til skattlegging av aksjeselskap, og slike skattesubjekter etter lovens definisjon ikke kan ha arbeidsinntekt i § 14-3 sin forstand, vil unntaket om kontantprinsippet for arbeidsinntekter m.v. ikke bli behandlet.

5.4 Direkte kostnadsføring kontra aktiveringsplikt

Skattelovens hovedregel i § 6-1 lyder: ”Det gis fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt”. I de etterfølgende

bestemmelsene t.o.m. § 6-32 er det gitt presiseringer av hovedregelen, mens det i bestemmelsene i §§ 6-40 flg er gitt regler om utvidet fradrag, dvs for poster som ikke oppfyller det grunnleggende kriteriet i § 6-1.

Det ene sentrale vurderingstema ved avgjørelsen direkte kostnadsføring kontra aktivering og avskrivning er oppofrelseskriteriet, jf foregående underkapittel. For å kunne skattemessig fradragføre utgiften direkte, må den medføre en reduksjon i formuesstillingen. En påkostning som resulterer i verdiøkning vil være en utgift som bare omplasserer skattyters aktiva, og således være en aktiveringspliktig investering. Vedlikehold vil derimot være en oppofrelse som reduserer skattyters aktiva og således innebære en fradagsberettiget kostnad. Grensegangen kan i mange tilfeller være vanskelig.

Det andre sentrale vurderingstema er tilknytningsvilkåret. For å kunne fradragføre kostnaden, må det være en tilknytning mellom kostnaden og skattyters skattepliktige inntekt. Dette kriteriet avgrenser i flere retninger, bl.a. mot private kostnader, tilknytning til skattefri inntekt, og en fjernere tilknytning til selve *inntektskilden* fremfor selve inntekten.

Avskrivninger etter sktl § 6-10 er en særlig form for fradrag i den forstand at avskrivningsfradrag ikke representerer noen utgift, men likefullt en kostnad. Kostnaden er (en skjematisk beregnet) verdireduksjon på grunn av slit og elde. Avskrivningsreglene innebærer derfor på sitt område en skattemessig fremskyndelse av det tap som ellers først ville fremkommet ved realisasjon av eiendelen. Avskrivningsreglene får derfor karakter av å regulere både oppofrelsesvilkåret og tidfestingen av fradraget. De nærmere reglene om avskrivninger er regulert i sktl § 14-30 flg.

For handelsbedrifter som kjøper varer for videresalg, vil aktiveringsplikten (i tidsrommet mellom kjøp og videresalg) bestå i varens inntakskost. Dersom bedriften derimot selv produserer varen, vil de bare ha aktiveringsplikt for tilvirkningsverdien, jf sktl § 14-5 (2) a. Det innebærer at det kun er de direkte kostnadene forbundet med vareproduksjonen som er aktiveringspliktig, mens de indirekte kostnadene motsetningsvis er direkte fradagsberettigede.

5.5 Verdssettelse

Skattelovens alminnelige regel er at fordeler skal verdsettes til omsetningsverdi, jf sktl § 5-3 og § 5-12 annet ledd. Etter sikker praksis er det omsetningsverdien på

tidfestingstidspunktet som er avgjørende. Dersom fordelens karakter har karakter av ”påtvunget luksus”, dvs. at skattyter mottar en ytelse til større verdi enn han selv ville ha valgt, kan man antagelig i noen grad unntaksvis ta hensyn til fordelens subjektive verdi for skattyter. Vaktmester- og presteboliger blir ofte nevnt som eksempler.

Ved beregning av kapitalgevinster og – tap skal den skattemessige utgangsverdien som hovedregel settes til verdien av vederlaget. Inngangsverdien skal i utgangspunktet settes til kostpris, evt forhøyet for aktiveringspliktige kostnader, og/eller nedsatt for fradragførte avskrivninger, jf § 9-2.

Verdsettelse av varekostnader, ufullførte tilvirkningskontrakter og fordringer for virksomhet med bokføringsplikt reguleres av sktl § 14-5. For ikke-individualiserbare varer fastsetter § 14-5 (2) b FIFO-prinsippet, dvs at de først anskaffede varer anses å være realisert først.

Da omsetningsverdi som verdsettelseskriterie ofte vil være omstendelig å praktisere, har det i praksis utviklet seg standardiserte takseringsregler i form av forskrifter med hjemmel i lignl § 7-1. Ifølge bestemmelsen skal takseringsreglene legges til grunn ”medmindre forholdene i den enkelte sak tilsier et ikke ubetydelig avvik fra takseringsregelen.”. Skatteloven inneholder dessuten en rekke særlige bestemmelser om verdsettelsen av naturalytelser.

For fradragspostene er reglene enklere. Dersom fradraget består i f.eks varekostnad, verdsettes den til den faktiske varekostnaden. Ofte vil regler på andre områder virke bestemmende på verdsettelsen, f.eks vil avskrivningsreglene, i tillegg til å regulere tidfestingen av fradraget, også avgjøre verdsettelsen av fradraget. Omsetningsverdien på oppofrelsestidspunktet er irrelevant.

6 Regnskapsrettslige hovedtrekk – de materielle reglene

6.1 Innledning

Kinserdal definerer regnskap på følgende måte: ”**Regnskap** er et system **for å måle økonomisk aktivitet og å kommunisere resultatet** (av disse målingene) **til brukerne**.”²¹

Kristoffersen bruker en nærmest identisk definisjon: ”Regnskap er kommunikasjon. Regnskap brukes til å måle den økonomiske aktiviteten i en virksomhet og for å kommunisere resultatet av målingene til brukerne av regnskapet.”²²

Brukerne det henvises til kan være både eksterne og interne. Ofte vil selskaper, eller visse deler/enheter av den ha spesielle behov hva angår type informasjon, tidsperioder, driftsavgrensninger og lignende. Slike interne regnskap, eller driftsregnskap, er det imidlertid sjelden fruktbart å sammenligne selskaper imellom, da det ikke finnes standardiserte regelsett for hvordan de skal utarbeides. I det følgende vil det derfor være det eksterne regnskapet, finansregnskapet, som er av interesse.

Finansregnskapets funksjon gjenspeiler seg i reguleringen av dets utforming og innhold. Et gjennomgående hensyn bak mange av reglene, både vedrørende verdsettelse, tidfesting, aktiveringsplikt kontra kostnadsføring osv., er at det skal bidra til å gi et mest mulig rettviseende bilde av selskapets økonomiske forhold. En av målsettingene blir derfor å avskjære eller minimere den usikkerhet som kan oppstå ved måling av økonomisk aktivitet. Derav anvendelsen av ”beste estimat”, enten gjennom statistisk metode eller skjønnsmessig vurdering, som jeg kommer tilbake til senere.

Regnskapsloven ligger øverst i hierarkiet over den regnskapsrettslige reguleringen. Loven henviser imidlertid selv til den ulovfestede standarden god regnskapsskikk, som i realiteten vil være den primære kilden. Endelig spiller praksis en særlig viktig rolle på dette rettsområdet, ikke minst på grunn av omfanget, og også fordi regnskapsføring er en utpreget teknisk disiplin.

6.2 God regnskapsskikk

God regnskapsskikk er det grunnleggende utgangspunktet regnskapspliktige må forholde seg til ved avleggelsen av årsregnskapet. Begrepet har status som rettslig

²¹ Kinserdal (2008) s 12.

²² Kristoffersen (2002) s 12.

standard, og dets virkeområde omfatter alle regnskapspliktige. Opprinnelig ble standardens innhold utelukkende basert på norske kilder, men etter at internasjonale normer for god regnskapsskikk gjorde sitt inntog i norsk rett, både gjennom å påvirke de norske reglene, og senere gjennom innføringen av det tosporede systemet Norsk RegnskapsStandard kontra IFRS (mer om dette nedenfor), kan man med en viss berettigelse snakke om to standarder; god regnskapsskikk etter NRS og god regnskapsskikk etter IFRS. Alle børsnoterte selskaper plikter å følge IFRS når det gjelder konsernregnskapet (gjelder ikke datterselskapenes regnskap), jf rskl § 3-9. Fra 2011 plikter også børsnoterte selskaper som ikke inngår i konsern å utarbeide sitt selskapsregnskap etter IFRS. Med konsernregnskap menes et regnskap for mor og datter som om de var en økonomisk enhet. Med selskapsregnskap menes regnskap fra et selskap som ikke inngår i konsern, samt de separate regnskapene fra hhv. mor og datter/døtre i konsernforhold. Et morselskaps regnskap vil dermed bestå av selskapsregnskapet og konsernregnskapet. Alle norske selskaper som ikke er børsnoterte, samt selskapsregnskapene i børsnoterte konserner, kan velge mellom NRS og IFRS.

I prinsippet gjelder hele regnskapsloven for alle regnskapspliktige, hva enten de utarbeider sitt årsregnskap i henhold til NRS eller IFRS. Imidlertid er de fleste bestemmelsene av betydning for det materielle innholdet i standarden god regnskapsskikk, unntatt for IFRS-brukere, jf rskl § 3-1 tredje ledd. Det er ikke anledning til å kombinere de to standardene; har et selskap først valgt å avlegge sitt regnskap etter den alminnelige norske standarden, må den følges fullt ut og ikke kombineres med enkeltløsninger som det er anledning til etter IFRS, men ikke etter NRS. I forlengelsen av dette kan man spørre seg om en løsning etter det ene regelsett kan vektlegges som en kilde ved tolkningen av det andre regelsettet. At norsk regnskapsstandard neppe har noen særlig vekt ved tolkningen av IFRS, er vel ganske klart. Sistnevnte er et autonomt regelsett utarbeidet på internasjonalt hold. Den motsatte problemstillingen, hvorvidt IFRS-løsningen kan eller skal tillegges vekt ved tolkningen av norsk regnskapsstandard, er noe mer uklart. Det skyldes at norsk lovgivning opp gjennom tiden har gjennomgått lovendringer nettopp for å tilpasse seg IFRS gjennom EØS-rettslige påbud. I tråd med det EØS-rettslige presumsjonsprinsipp, kan det derfor tenkes at man må vektlegge IFRS-løsningen ved tolkningen av den norske regelen. Huneide et.al. uttaler at "EØS-avtalen krever at EUs selskapsrettsdirektiver(...) må

gjennomføres i norsk rett. (...) EU har i de senere år tilpasset sine direktiver til IFRS, og ved tolkningstvil kan det antagelig også forutsettes at loven ikke er i strid med IFRS.”²³

Noe som imidlertid kjennetegner både NRS og IFRS, er at deres innhold baserer seg på mer enn formelle regler. Etablert praksis, autoritative uttalelser, anerkjent forskning, ”den gjengse oppfatning”, anbefalinger og normer fra fagfolk vil spille en sentral rolle ved fastleggelsen av hva som er god regnskapsskikk.

God regnskapsskikk har betydning for alle aspektene jeg tar opp i denne oppgaven; innvinning, tidfesting, verdsettelse osv.

6.3 Regnskapsloven og NRS

6.3.1 Kravet til rettviseende bilde

Rskl § 3-2 a første ledd fastsetter at årsregnskapet skal gi et rettviseende bilde av selskapets ”eiendeler og gjeld, finansielle stilling og resultat”. At denne regelen står et trinn høyere enn de øvrige reglene, framgår av annet ledd, hvor den er gjort *lex superior* i forhold til de øvrige reglene i rskl kap 4 til 7. Bestemmelsen presiserer imidlertid at dette kun vil være aktuelt i særlig unntakstilfelle. Hvilket ikke er spesielt overraskende, all den tid hensynet bak reglene i kap 4 til 7 nettopp er å fremme et rettviseende bilde.

Bestemmelsen ble innført i 2004 ved implementering av kravet om ”a true and fair view” i 4. selskapsrettsdirektiv.

6.3.2 Grunnleggende regnskapsprinsipper

Rskl kapittel 4 inneholder bestemmelser om grunnleggende regnskapsprinsipper og god regnskapsskikk. Prinsippene omfatter både tidfestingen og verdsettelsen. I den grad prinsippene gir rom for flere valg, fastslår rskl § 4-4 at ”Årsregnskapet skal utarbeides etter *ensartede* prinsipper, som skal anvendes *konsistent* over tid” (min uth.). Dersom selskapet går over til å anvende et annet prinsipp enn tidligere, f.eks. fordi det vil øke regnskapets informasjonsverdi, skal derfor notene inneholde opplysning om dette, samt hvilken innvirkning det har på regnskapet, jf § 7-3. Loven tillater imidlertid at prinsippanvendelsen i konsernregnskapet og selskapsregnskapet kan være forskjellig. Nedenfor følger en liste over regnskapslovens grunnleggende regnskapsprinsipper.

²³ Huneide et.al. s 34.

Transaksjonsprinsippet	Transaksjoner skal regnskapsføres til verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet	§ 4-1 første ledd nr 1
Opptjeningsprinsippet	Inntekt skal resultatføres når den er opptjent	§ 4-1 første ledd nr 2
Sammenstillingsprinsippet	Utgifter skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt	§ 4-1 første ledd nr 3
Forsiktighetsprinsippet	Urealisert tap skal resultatføres	§ 4-1 første ledd nr 4
Sikringsprinsippet	Ved sikring skal gevinst og tap resultatføres i samme periode	§ 4-1 første ledd nr 5
Beste estimat-prinsippet	Ved usikkerhet skal det brukes beste estimat, på bakgrunn av den informasjon som er tilgjengelig når årsregnskapet avlegges	§ 4-2
Kongruensprinsippet	Alle inntekter og kostnader skal resultatføres	§ 4-3
Fortsatt drift-prinsippet	Årsregnskapet skal utarbeides under forutsetning om fortsatt drift så lenge det ikke er sannsynlig at virksomheten vil bli avviklet	§ 4-5

Dessuten finnes det flere bestemmelser, hvorav særlig § 4-6 er av overordnet betydning, som henviser til den rettslige standarden god regnskapsskikk. Norsk RegnskapsStiftelse utarbeider Norsk Regnskapsstandarder og er hovedaktør i å utvikle og avgjøre gjeldende normer på området.

6.3.3 NRS

Tradisjonelt har finansregnskapet bygget på en grunnleggende forutsetning om verdsettelse til historisk kost, men for å bøte på den åpenbare feilinformasjonen dette ofte vil føre til, åpner regnskapsreglene nå i noen grad for at man i stedet kan bygge på alternative verdimalingsprinsipper, som gjenanskaffelseskost, salgsverdi eller nåverdi.

I likhet med skatteregnskapet, er inntekter og kostnader som er de regnskapsrettslige postene av interesse. Det medfører at man på den ene siden må skille mellom innbetaling og inntekt, og på den andre siden mellom utgift og kostnad.

Begrepene innbetaling og utgift refererer seg til konkret foreliggende transaksjoner, mens det er begrepene inntekt og kostnad som er av regnskapsrettslig interesse.

Konkret vil det si at utgifter må deles opp i investeringer (som balanseføres), og kostnader (som resultatføres). Dessuten må balanseføringen eller kostnadsføringen, evt overføring mellom de to delene av regnskapet (bl.a. forbruk av varelager, avskrivninger), gjøres på riktig tidspunkt.

6.4 IFRS

En sentral forskjell mellom NRS og IFRS er at førstnevnte retter fokus mot det regnskapsmessige resultatet, mens sistnevnte retter fokus mot balansen. Dette forholdet kan gi utslag i forskjellig behandling av for eksempel utgifter til kompetanseoppbygning hos ansatte.²⁴ Etter NRS skal utgiften håndteres i samsvar med sammenstillingsprinsippet, og siden den korresponderende inntekstsøkningen kompetanseoppbygningen forventes å medføre, først vil inntreffe senere, skal utgiften tilsvarende kostnadsføres først senere. Som vi ser, er innholdet av NRS-regelen resultatfokusert. Under IFRS, derimot, er det balansekriteriene som er avgjørende for behandlingen av utgiften. Etter balansekriteriene i IFRS er slike utgifter ikke ansett som aktiveringspliktige, da de ikke oppfyller balansekriteriene. Som vi ser, er innholder av IFRS-regelen balansefokusert.

Ved innføringen av IFRS i norsk rett, valgte man som nevnt å klippe avhengighetsforholdet mellom skatteregnskapet og finansregnskapet, for å sikre seg at norsk lovgiver fortsatt hadde full kontroll over skattereglene, selv om man mistet kontrollen over utviklingen av regnskapsreglene. Det finnes imidlertid en alternativ løsning, som så vidt jeg kan se, ikke er drøftet i forarbeidene. Man kunne tenke seg at norsk rett opprettholdt det tradisjonelle avhengighetsforholdet mellom skatteregnskap og finansregnskap for de selskaper som avlegger regnskap i samsvar med NRS, men opphevet avhengighetsforholdet for de selskaper som avlegger regnskaper i samsvar med IFRS. Tyskland har for eksempel valgt en slik løsning, hvilket jeg vil komme tilbake til i kapittel 11. Den åpenbare fordelen med nevnte løsning er at den representerer et ”minste inngreps prinsipp”, dvs at man bare opphever regnskapsprinsippet i den grad det er nødvendig, og ikke lenger. På den annen side har

²⁴ Slik som påpekt av Alexander og Schwencke (2003) s 556.

den løsning Norge har valgt, prinsipiell uavhengighet, den fordel at den er allmenngyldig. Ut fra et overordnet syn på rettsystemet, er antagelig en slik generell utforming av uavhengighetsforholdet å foretrekke.

I tillegg til de strukturelle forskjellene mellom NRS og IFRS, er det endel forskjeller hva angår de konkrete reglene. IFRS-standarder har beveget seg stadig mer i retning av bruk av virkelig verdi ved verdsettelse av postene i balansen. Regnskapsloven fastsetter også bruk av virkelig verdi, men først og fremst i de tilfeller den er den laveste av to verdier, dvs som et utslag av forsiktighetsprinsippet, se f.eks rskl §§ 5-2 og 5-3 tredje ledd. Etter noen av de spesielle vurderingsreglene, f.eks for finansielle instrumenter i § 5-8, eller pengeposter i utenlandsk valuta, skal likevel virkelig verdi alltid legges til grunn. Dessuten kan det nevnes at IFRS tillater oppskrivning av varige driftsmidler i den forstand at man kan velge mellom kostmodellen og verdireguleringsmodellen; NRS tillater ikke (nå lenger) oppskrivning.

7 Forholdet mellom de materielle skattemessige og regnskapsmessige reglene

7.1 Innledning

I dette kapitlet vil jeg belyse hvordan de overordnede forskjellene mellom skatterettslige og regnskapsrettslige prinsipper gir seg utslag i konkrete forskjeller. Jeg vil redegjøre for de to typene forskjeller som kan oppstå; permanente og midlertidige. Jeg vil gi konkrete eksempler på begge typene, men påpeker at oversikten ikke tar sikte på å være uttømmende. Avvik mellom skattemessige og regnskapsmessige behandling kan oppstå på alle de nevnte områdene, dvs både med hensyn til innvinning/oppofrelse, tidfesting, og verdsettelse.

7.2 Permanente forskjeller

Den mest ytterliggående formen er de såkalte permanente forskjellene. Permanente forskjeller foreligger i de tilfeller hvor skatteretten og regnskapsretten gir anvisning på forskjellig behandling av samme forhold, og denne forskjellen ikke vil reverseres, selv

over tid. Som eksempel kan nevnes representasjonsutgifter og utgifter til bestikkelser. Slike utgifter skal i utgangspunktet kostnadsføres regnskapsmessig. Skattemessig er det derimot i utgangspunktet ikke fradragsrett for slike utgifter, jf sktl §§ 6-21 og § 6-22, og de kan derfor vanligvis ikke kostnadsføres i skatteregnskapet. I tillegg til de to nevnte absolutte bestemmelsene, har vi en beløpsbegrenset fradragsregel for kontingenter i sktl § 6-19. Skattemessig er det kun en del av utgiften som tillates kostnadsført, mens regnskapsmessig skal hele utgiften kostnadsføres. Differansen mellom de to beløpene utgjør den permanente forskjellen. Forskjeller av denne art vil ikke oppveies over tid, og betegnes derfor som permanente. Antallet permanente forskjeller etter gjeldende norsk rett er ikke særlig høyt. De er likevel interessante fordi de konstituerer, på sine områder, et absolutt uavhengighetsforhold mellom skatteregnskap og finansregnskap. Lovgiver har valgt å forfølge hhv skatterettslige og regnskapsrettslige hensyn fullt ut i hver sin retning. I eksempelet ovenfor ser vi for eksempel at hensynet til et økonomisk rettviseende bilde medfører at representasjonsutgifter skal kostnadsføres regnskapsmessig. Finansregnskapets informasjonsverdi ville bryte helt sammen hvis reelle transaksjoner unntas fra regnskapet. En vurdering av utgiftens art, innhold, hensiktsmessighet eller lignende hører ikke hjemme her. Det stiller seg annerledes sett fra et skattemessig synspunkt. Da er det nemlig beskatningshensynet, og ikke informasjonshensynet, som er avgjørende for hvorvidt utgiften skal kostnadsføres (dvs gis skattemessig fradrag). Her er en vurdering av utgiftens art, innhold, hensiktsmessighet og lignende i høyeste grad relevant. Det er nettopp dette som er bakgrunnen for at representasjonskostnader ikke kan skattemessig fradragsføres. Lovgiver har ikke funnet det rimelig at representasjonskostnader skal medføre skattefordeler.

Som et eksempel på en permanent forskjell på inntektssiden, kan nevnes utbetalinger som omfattes av fritaksmetoden. Skattemessig skal slike utbetalinger ikke skattlegges hos mottageren, jf sktl § 2-38-(2), dvs det skal ikke inntektsføres i skatteregnskapet. I finansregnskapet er det selvfølgelig ingen tvil om at den, i likhet med alle andre inntekter, skal inntektsføres.

7.3 Midlertidige forskjeller

Med midlertidige forskjeller menes forskjeller som oppstår som følge av forskjellige tidfestingsregler, og som følgelig vil utlignes over tid. Typisk vil dette være tilfelle for

avskrivninger. Regnskapsmessig og skattemessige avskrivningsregler kan avvike gjennom forskjellig avskrivningssats, -kurve, eller -periode eller -tidspunkt. Årlig skattemessig avskrivningskostnad vil i slike tilfelle avvike fra årlig regnskapsmessig avskrivningskostnad, men over tid vil den totale avskrivningskostnad være den samme.

Midlertidige forskjeller konstituerer, i motsetning til permanente forskjeller, et avhengighetsforhold mellom skatteregnskap og finansregnskap. Avhengighetsforholdet karakteriseres ved at det i utgangspunktet foreligger to separate regler for hhv. skattemessig og regnskapsmessig håndtering, samtidig som disse to separate reglene forutsettes å lede til (nominelt) samme totalbeløp. Måten man har valgt å håndtere et slikt avhengighetsforhold av typen ikke-identitet, kalles utsatt skatt. Jeg vil komme tilbake til utsatt skatt i kapittel 8.

Eksempler på midlertidige forskjeller:

- Ukurante varer (dvs varer som må selges til lavere pris enn anskaffelseskost): Skattemessig er det ikke adgang til å nedskrive varelageret på grunn av ukurans. Etter det alminnelige skatterettslige tidfestingsprinsippet kommer ukuransen først til fradrag ved realisasjon, dvs når varen selges/kastes. Regnskapsmessig er det imidlertid adgang til å tidfeste ukuransen allerede når verdifallet oppstår, i henhold til det regnskapsrettslige laveste verdis prinsipp (dvs laveste av anskaffelseskost og reell verdi).
- Usikre fordringer: Skattemessig følger det av det alminnelige realisasjonsprinsippet at tap på fordringer først kan kostnadsføres når tapet er endelig konstatert. Av praktiske hensyn er det for bokføringspliktige allikevel adgang til en sjablongmessig nedskriving basert på de siste to års konstaterte tap, jf sktl § 14-5 (4) b. Regnskapsmessig skal tapet tidfestes etter laveste verdis prinsipp, hvilket innebærer at tapet tidfestes i det øyeblikk det er sannsynlig at det foreligger.
- Forsknings- og utviklingskostnader (FoU): Skattemessig skal slike utgifter aktiveres dersom de kan bli eller er blitt driftsmidler, jf sktl § 6-25; øvrige utgifter skal kostnadsføres. Regnskapsloven åpner for et valg mellom kostnadsføring, jf rskl § 5-6, eller aktivering, jf § 7-14.

Antagelig er tidspunktet for når det inntreer adgang til skattemessig balanseføring, og når det inntreer plikt til regnskapsmessig balanseføring, sammenfallende.²⁵

- Skjønnsutøvelse: Den regnskapsmessige skjønnsutøvelsen skal basere seg på prinsippet om beste estimat. Dessuten må skjønnnet utøves på samme måte fra år til år.
- Salg av eiendel: Skattemessig kan gevinst/tap føres på gevinst- og tapskonto, jf sktl § 14-45, slik at beskatningen fordeles over flere år. Regnskapsmessig fjernes eiendelen i sin helhet fra balansen ved salget, og hele gevinsten resultatføres samme år.
- Goodwill: Skattemessig saldooverdi. Regnskapsmessig balanseført verdi etter regnskapsmessig avskrivning og/eller nedskrivning.
- Inntektsføring ved tilvirkningskontrakter: Skattemessig: realisasjonsprinsippet hvor inntekter føres først når hele prosjektet er ferdigstilt. Ingen tapsavsetning. Regnskapsmessig: løpende inntektsføring etterhvert som man skrider fram. Avsetning for tap.

8 Utsatt skatt

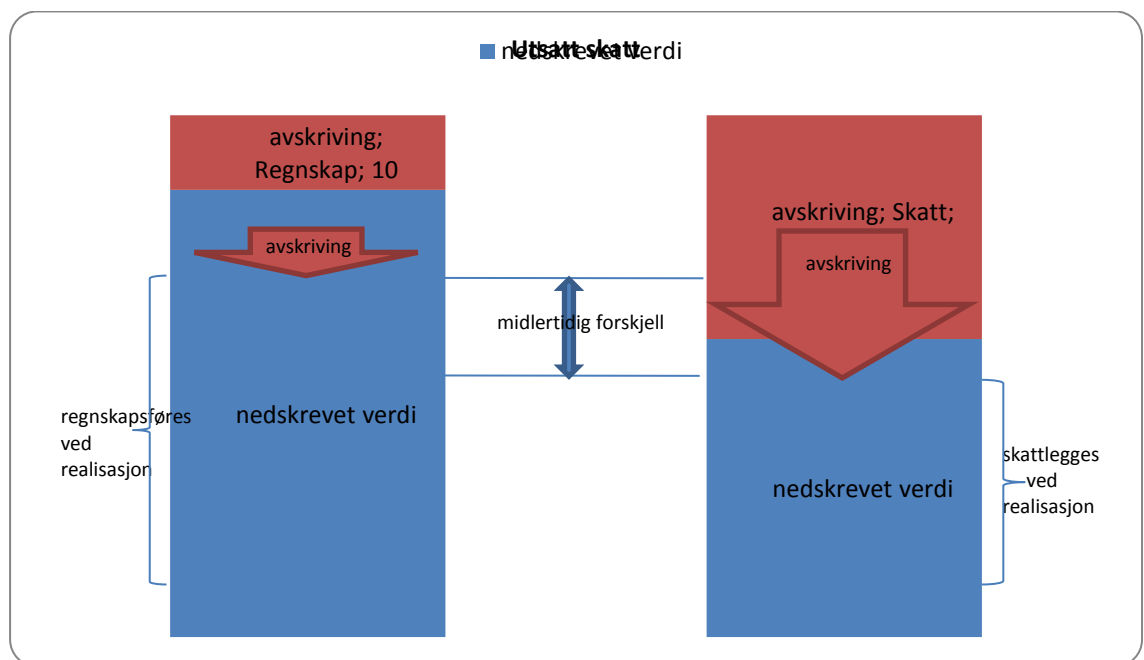
8.1 Innledning

Da realisasjonsprinsippet ble innført som tidfestingsprinsipp i skatteretten, ble det nødvendig å utarbeide en metode for den regnskapsmessige behandlingen av de skattemessige og regnskapsmessige forskjellene som derved kunne, og ville, oppstå. Modellen som ble valgt, ble kalt ”utsatt skatt-modellen”. Frem til 2005 fikk den bare anvendelse for begrenset regnskapspliktige, men som en konsekvens av at regnskapsprinsippet som skattemessige tidfestingsregel ble opphevet i 2005, ble dens virkeområde utvidet, og omfatter nå alle aksjeselskaper som er både regnskapspliktige og skattepliktige.

²⁵ Huneide et.al s 65.

I korthet kan modellen beskrives som en regnskapsmessig teknikk som gjør det mulig å håndtere forskjeller mellom skattemessig og regnskapsmessig tidfesting i en og samme regnskapsoppstilling. Det er altså mulig å identifisere og adskille både årets regnskapsmessige og skattemessige verdier uten å føre to parallelle regnskaper, ved at det anvendes særskilte regnskapsmessige konti for føring av forskjellene.

Utsatt skatt-modellen dreier seg om behandlingen av midlertidige forskjeller mellom skatterettslige og regnskapsrettslige regler. Den omfatter ikke permanente forskjeller mellom regelsettene. Se kapittel 7 om denne distinksjonen.



8.2 Utsatt skatt i balansen

Forskjellige avskrivningsregler kan føre til at skattemessig avskrivning for en eiendel er lavere enn regnskapsmessig avskrivning. Det innebærer med andre ord at eiendelen får en høyere skattemessig verdi enn regnskapsmessig verdi. Dersom eiendelen nå ble realisert til den (nedskevne) regnskapsmessige verdien, ville det utløse en beskatning ikke bare av den regnskapsmessige verdien, men av hele den (høyere) skattemessige verdien. Forskjellen mellom skattemessig og regnskapsmessig verdi utgjør altså en verdidifferanse som (før realisasjon) ennå ikke er beskattet. Dette er den midlertidige forskjellen. Beregnet skatt på den midlertidige forskjellen er altså en fremtidig/latent skatteforpliktelse, og man kaller derfor forskjellen for en skatteøkende midlertidig forskjell, eller en positiv midlertidig forskjell. Beregnet skatt på den positive midlertidige forskjellen kalles utsatt skatt. I likhet med andre forpliktelser, hører

forpliktelsen utsatt skatt hjemme på balansens kreditside, dvs skal balanseføres som gjeld. "Utsatt skatt" skal føres som en egen post i balansen i den oppstillingsplan som regnskapsloven fastsetter, jf § 6-2 D I 2.

Det kan dessuten like godt tenkes at de midlertidige forskjellene oppstår med motsatt fortegn, såkalte negative midlertidige forskjeller. Slike forskjeller fremkommer når den skattemessige tidfestingen av kostnader går i et raskere tempo enn den regnskapsmessige. Da vil en fremtidig realisasjon ikke medføre beskatning av hele den regnskapsførte verdien, men kun den (lavere) skattemessige nedskrevne verdien. Negative midlertidige forskjeller er altså det samme som en skattereduserende midlertidig forskjell, og beregnet skatt av denne midlertidige forskjellen innebærer en utsatt skattefordel. Fordeler hører hjemme på balansens debetside, dvs skal balanseføres som en eiendel. Regnskapsloven § 6-2 A I 3 fastsetter "Utsatt skattefordel" som en egen post på balansens eiendelsside.

I tillegg til de forskjeller som kan oppstå mellom skatterett og regnskapsrett hva angår tidfesting, er det et annet viktig avvik mellom de to regelsettene som vil føre til utsatt skattefordel. Hvert års finansregnskap er en selvstendig avsluttet enhet. Å fremføre underskudd fra ett år til senere år, er uhørt. I skatteregnskapet, derimot, er det en viss adgang til å fremføre underskudd fra ett år til et senere år, jf sktl § 14-6 jf § 6-3. Denne forskjellen skyldes nettopp at finansregnskapet og skatteregnskapet har forskjellige funksjoner og derved er basert på forskjellige grunnprinsipper. Ved reguleringen av skatteregnskapet er skattebyrden et relevant hensyn; det er det ikke ved reguleringen av finansregnskapet. Finansregnskapet skal først og fremst ivareta informasjonshensyn. Ut fra det perspektivet er det ikke et gjennomsnittresultat særlig godt egnet som pekepinn på selskapens virksomhet; man vil i tillegg vite fordelingen over de enkelte år, for å kunne analysere utviklingen. Sett fra et skattemessig ståsted stiller dette seg annerledes. Skattemessige nøytralitetshensyn tilsier at man ikke bør skattelegge en selskap for årets resultat uten også å se hen til foregående år, da det ville gi forskjellig utslag i skattebelastningen for selskaper som totalt sett har det samme resultat, men hvor svingningene mellom overskudd og underskudd er forskjellige selskapene imellom. Skatteretten og regnskapsretten opererer altså med forskjellige regler for behandling av tidligere års underskudd, som følge av de forskjellige hensynene regelsettene skal ivareta. For å få disse regelsette til å samarbeide har man valgt samme løsning som for midlertidige forskjeller. Skattemessig fremføring av

beregnet skatt på tidligere års underskudd skal regnskapsføres som en utsatt skattefordel, og føres under denne posten i balansens eiendelsside.

Den motsatte situasjonen, dvs utsatt skatt, vil naturlig nok ikke kunne oppstå her. Etter sktl § 14-6 jf § 6-3 er det adgang til å fremføre underskudd, men av helt åpenbare grunner er det ingen adgang til å fremføre overskudd.

8.3 Utsatt skatt i resultatet

I årets resultatoppstilling, slik det er fastsatt i rskl § 6-1, fremkommer posten ”Skattekostnad på ordinært resultat” ved å summere betalbar skatt og årets endring i utsatt skatt. Det skal fremgå av notene til regnskapet hvordan denne beregningen er foretatt, jf rskl § 7-23. Betalbar skatt er (etter gjeldende skattesatser) 28 % av årets skattemessige resultat, justert for avvik mellom forrige års beregnede og utlignede skatt. Endring i utsatt skatt/skattefordel mellom årets inngående balanse og utgående balanse vil forekomme dersom de midlertidige forskjellene har endret seg, hvilket igjen vil innebære at det har blitt enten større eller mindre avvik mellom skattemessige verdier og regnskapsmessige verdier. Dette vil i sin tur ha forplantet seg til det skattemessige resultat og dermed ha påvirket beregningen av årets betalbare skatt. For å konvertere beregningen fra regnskapsmessige verdier til skattemessige verdier, må betalbar skatt tillegges årets endring i utsatt skatt/skattefordel. Slik fremkommer posten årets skattekostnad.

9 Korreksjonsinntekt

9.1 Innledning

Korreksjonsskatt er en teknisk beregning av skattepliktig (tilleggs-)inntekt som ble innført i forlengelse av utsatt skatt-modellen. Inntil 1992 var det ikke mulig å utbetale utbytte som ikke var beskattet på selskapets hånd; som følge av reformen kunne dette nå forekomme. For å korrigere (derav navnet) denne uønskede virkningen av utsatt skatt-modellen, innførte man i 1994 konseptet korreksjonsinntekt, jf sktl § 10-5.

I korthet går modellen ut på at det ved utdeling fra aksjeselskap under visse forutsetninger skal beregnes en tilleggsinntekt, som selskapet blir beskattet for ved

utdelingen. Det er kun midlertidige, ikke permanente, forskjeller som kan utløse korreksjonsinntekten. Korreksjonsskatt medfører derfor ingen endring i den totale skattebelastningen, men innebærer at en inntekt innvinnes og tidfestes tidligere enn ellers, når det foretas utbytte av kapital som ennå ikke er beskattet. Av to grunner kommer jeg ikke til å gå videre grundig inn på selve beregningen av korreksjonsinntekt. For det første er reglene teknisk kompliserte og vanskelig tilgjengelige. For det andre har Finansdepartementet nylig foreslått reglene om korreksjonsinntekt opphevet, blant annet begrunnet i nettopp nevnte forhold. Jeg vil derfor konsentrere meg om de prinsipielle aspektene ved korreksjonsinntekt, og bruke dette for å redegjøre for hva hhv innføringen og (evt) opphevingen av reglene om korreksjonsinntekt gjør med avhengighetsforholdet mellom skatteregnskapet og finansregnskapet.

9.2 Vilkår for korreksjonsinntekt

Loven oppstiller to kumulative vilkår for plikt til å beregne korreksjonsinntekt. For det første må det foreligge underdekning slik det er definert i sktl § 10-5 (2). Med underdekning forstås at selskapets egenkapital er lavere enn summen av innbetalt aksjekapital, herunder overkurs, og en beregnet egenkapitalandel av netto skatteøkende midlertidige forskjeller. For det andre må denne underdekningen skyldes at selskapet har foretatt eller avsatt utbytte, eller utbetalt konsernbidrag, jf § 10-5 (3).

9.3 Virkning av korreksjonsinntekt

Dersom vilkårene foreligger, plikter selskapet å beregne korreksjonsinntekt, dvs det er ingen valgfrihet. Netto korreksjonsinntekt fastsettes beløpsmessig tilsvarende den del av utbyttet som overstiger beregnet underdekning, jf § 10-5 (4). Bruttobeløpet (dvs inkl skatt) som tilsvarende nevnte nettobeløp, skal inntektsføres som korreksjonsinntekt.

I og med at reglene om korreksjonsskatt innebærer at en inntekt som etter øvrige regler først blir innvunnet og tidfestet senere, innvinnes og tidfestes allerede ved utbytteutdelingen, er det nødvendig med en symmetrisk reverseringsregel for å unngå dobbeltbeskatning når man kommer til det senere tidspunkt hvor inntekten etter de øvrige regler (igjen) innvinnes og tidfestes. Derfor hjemler sktl § 10-5 (6) at korreksjonsinntekt ”kan kreves fradratt i et senere års inntekt så langt selskapet ikke har underskudd etter annet ledd”.

Etter at korreksjonsinntekt er både inntektsført og (senere) fradragsført, er den absolutte skattebelastningen den samme som hva den ville vært uten reglene om korreksjonsinntekt (hvis man regner med nominelle tall). Korreksjonsinntekt er altså i realiteten kun en svært komplisert tidfestingsregel.

9.4 Noen normative kommentarer til korreksjonsinntekt

Innføringen av korreksjonsinntekt ble utelukkende begrunnet i innføringen av utsatt skatt-modellen. Det gikk imidlertid to år fra innføringen av utsatt skatt til innføringen av korreksjonsinntekt. Det er altså ikke noen teknisk-systematisk nødvendig sammenheng mellom de to konseptene. Utsatt skatt kan i prinsippet tenkes uten konseptet korreksjonsinntekt. Finansdepartementet har i april 2011 foreslått reglene om korreksjonsinntekt opphevet²⁶. Det er derfor interessant å se på begrunnelsen for at reglene ble innført, og sammenligne med begrunnelsen for at de nå foreslås opphevet.

For det første er det grunn til minne om at korreksjonsskatt ikke er annet enn en tidfestingsregel. Regelen blir i dagligtale ofte begrunnet med at man ikke skal kunne utdele utbytte av ubeskattet kapital, hvilket jo høres rimelig ut. Det er imidlertid viktig å ha klart for seg at det i denne sammenhengen ikke er snakk om kapital som ikke blir beskattet; det er snakk om kapital som ikke er beskattet *ennå*. Tatt i betraktning at korreksjonsinntekt er teknisk og praktisk komplisert, er det grunn til å spørre seg om det virkelig er så viktig å fremskynde beskatningen at det kan forsvare kostnadene ved å praktisere en så komplisert regel? Den del av utbyttet som ikke ennå er beskattet på selskapets hånd, vil jo allikevel bli beskattet på et senere tidspunkt. Annerledes kan det stille seg ved for eksempel konkurs. Da vil beregning av korreksjonsinntekt kunne få en reell betydning, i og med at fastsetter beskatning senest samtidig med utbytteutdelingen, slik at en senere konkurs ikke medfører et reelt bortfall av beskatningen. Dette forholdet ble vektlagt i forarbeidene.

Det er etter dette ikke overraskende at Finansdepartementet helt nylig har foreslått at reglene om korreksjonsskatt oppheves. Departementet anser tre forhold for avgjørende. For det første er reglene svært kompliserte, og har i praksis vist seg å lede til at utbytteutdelinger utsettes, snarere enn at beskatning fremskyndes. For det andre pekes det på at korreksjonsinntekt nettopp bare er en tidfestingsregel, og at fordelene

²⁶ St. meld. nr 11 (2010-2011)

som oppnås ved regelen ikke anses å oppveie de ulemper skattyteren og linkningsmyndighetene har ved å skulle praktisere først korreksjonsinntektsberegningen, og deretter den korresponderende reverseringen. For det tredje anser Finansdepartementet at det opprinnelige hensynet til insolvensrisikoen allikevel ikke er så tungtveiende som først antatt. Det pekes på at aksjelovgivningens begrensninger anses tilstrekkelig til å ivareta dette hensynet, bl.a. ved at utsatt skattefordel skal hensyntas ved beregningen av selskapsrettslig lovlig utbytteutdeling. Endringen vil tidligst bli foreslått med virkning fra 2012.

10 Regnskapsmessig lovlighetskrav

10.1 Innledning

Norsk rett inneholder flere eksempler på at skatteregnskap og finansregnskap er koblet sammen i den forstand at den skattemessige konsekvensen av en transaksjon avgjøres av hvorvidt transaksjonen regnskapsmessig lovlig gjennomføres/kan gjennomføres på denne måten. Dette kalles gjerne et lovlighetskrav. Typisk vil det dreie seg om at en transaksjon gis en gunstigere skattemessig behandling dersom lovlighetskravet er oppfylt, mens den blir beskattet etter alminnelige regler dersom lovlighetskravet ikke overholdes. Utover de situasjonene hvor det eksplisitt er nedfelt et lovlighetskrav, kan man etter gjeldende rett antagelig ikke hevde at det eksisterer et alminnelig lovlighetskrav.

De eksempler på lovlighetskrav vi finner i norsk rett, har to aspekter; et selskapsrettslig og et regnskapsrettslig. Det innebærer at transaksjonen må oppfylle kravene både i selskapslovgivningen og i regnskapslovgivningen for å oppnå den ønskede gunstige skattemessige behandling. I praksis vil det likevel ofte være en nær sammenheng mellom disse to aspektene. Med grunnlag i min problemstilling vil jeg bare behandle det regnskapsmessige aspektet ved lovlighetskravet, dvs ikke den selskapsrettslige siden.

I de tre følgende underkapitlene vil jeg kort redegjøre for regnskapsmessige lovlighetskrav på tre områder innen gjeldende rett. Deretter vil jeg avslutte med en normativ kritikk av regnskapsmessige lovlighetskrav som sådan.

10.2 Lovlighetskravet ved skattefri fisjon/fusjon

Skatteloven gir en viss adgang til å gjennomføre fisjon eller fusjon med skattemessig kontinuitet, dvs uten at fisjonen/fusjonen utløser den gevinst- og tapsbeskatning som ellers ville vært tilfelle. En fisjon/fusjon vil i utgangspunktet innebære skattemessig realisasjon, men her har lovgiver valgt å vektlegge det nøytralitetshensyn at valg (og endring) av selskapsform bør kunne skje uten at skattereglene påvirker avgjørelsen.

Ett av vilkårene for at man skal kunne gjøre dette med skattemessig kontinuitet, er at den gjennomføres på lovlig måte etter regnskapsrettslige regler, jf sktl § 11-1 (2). Den regnskapsrettslige reguleringen følger av rskl § 5-14, supplert med NRS, evt IFRS.

Finansdepartementet foreslo i høringsnotat av 18. januar 2010 at lovlighetskravet på dette området oppheves. Alle høringsinstanser uttalte seg positivt til forslaget. Den 25. mars 2011 fremla Finansdepartementet forslag om opphevelse av lovlighetskravet ved fusjon/fisjon i Prop 78 L (2010-2011)²⁷. Som hovedbegrunnelse for opphevelsen oppgir departementet at ligningsmyndighetene bør kunne begrense seg til å kontrollere hvorvidt skattyteren har overholdt sine skattemessige forpliktelser, uten å måtte kontrollere om han også har overholdt sine regnskapsmessige forpliktelser. Videre uttales det i proposisjonen at det kan ”reises spørsmål ved om det er rimelig å knytte skattemessige rettsvirkninger til etterlevelse av regnskapsrettslige regler ved gjennomføring av en fusjon eller fisjon”. Utover å påpeke problemstillingen, utdyper departementet imidlertid ikke dette forholdet.. Endringene foreslås gjennomført med virkning fra og med inntektsåret 2011.

10.3 Lovlighetskravet ved skjerming av utdelt utbytte

Ifølge sktl § 10-12 første ledd annet punktum er det et vilkår for rett til skjerming av utbytte at utbyttet er lovlig utdelt. Dersom regnskapsreglene er feil anvendt slik at årets overskudd har blitt feil, kan det føre til at den beregning selskapet har foretatt som grunnlag for utbytteutdelingen, ikke er korrekt. For den del av utbyttet som av denne grunn overstiger det utbytte det egentlig er adgang til å foreta, vil skjermingsretten være avskåret som følge av lovlighetskravet.

Innholdet av lovlighetskravet ved skjerming av utdelt utbytte kan illustreres ved lagmannsrettsdommen LB 2007 s 2131. Konkret dreide saken seg om det

²⁷ Prop 78 (2010-2011) kapittel 7

regnskapsmessige lovlighetskravet som vilkår for godtgjørelsesfradrag etter skatteloven § 10-12, slik denne lød før skattereformen i 2004. Den generelle drøftelsen er likevel prinsipielt overførbar til lovlighetskravet som vilkår for skjermingsfradrag. Etter en grundig gjennomgang av de aktuelle regnskapsprinsippene, kommer retten frem til at skattyteren ikke har overholdt regnskapslovgivningen. Videre bemerker retten at lovlighetskravet må forstås med en vesentlighetsbegrensning. Uvesentlige feil ved regnskapsføringen skal ikke tillegges skattemessige konsekvenser. I denne saken fant retten det imidlertid klart at den regnskapsmessige feilen etter en konkret bedømmelse måtte anses som vesentlig.

10.4 Lovlighetskravet ved konserninterne overføringer

Ifølge fsfin § 11-21-6 (1) er det et vilkår for at konserninterne overføringer skal kunne foretas skattefritt at vederlaget er lovlig etter de regnskapsrettslige reglene.

Karakteristisk for dette lovlighetskravet er at det har karakter av å være en slags internprisingsregel.

10.5 Noen normative kommentarer til regnskapsmessige lovlighetskrav

Begrunnelsen for lovlighetskravene i gjeldende rett er uklar. Overraskende nok er det ikke behandlet i lovforarbeidene i tilknytning til noen av reglene som oppstiller et lovlighetskrav. Zimmer argumenterer i en artikkel fra 2008²⁸ for at lovlighetsvilkår generelt bør oppheves. Han peker på det første på at det reiser tildels vanskelige tolkningsspørsmål, og at det er kostnadskrevende å praktisere for skattyter. Mer tungtveiende er hans påstand om at det antagelig ikke finnes noen egentlig begrunnelse for lovlighetskrav. En begrunnelse som ofte er blitt fremhevet, er at man vil forhindre omgåelsestransaksjoner. Men, som Zimmer påpeker, vil dette ofte ramme vilkårlig. Ikke alle regnskapsmessig ulovlige transaksjoner er skattemessig motiverte, og det finnes dessuten mange regnskapsmessig lovlige transaksjoner som medfører en svært fordelaktig beskatning. Hvis forebyggelse av omgåelsestransaksjoner var målsettingen, kunne man videre også spørre seg hvorfor lovlighetskravet da bare er lovfestet på enkelte, spesifikke områder, og ikke som et generelt overordnet prinsipp. Videre avviser Zimmer den mulige tesen om at lovlighetskravet er innført som en sanksjon mot

²⁸ Zimmer (2008)

regnskapsmessige overtredelser. Riktignok kan det sies at reglene har en slik funksjon, men det er ikke noe som tyder på at det er motivasjonen for reglene. Endelig fremlegger han sin påstand om at lovlighetskravet antagelig bare har sin forklaring i en vag og generell tanke om at det vil være urimelig å innrømme skattefordeler når selskapet ikke har overholdt regnskapslovgivningen. Han legger til: ”Men et slikt syn overser at hva som er lovlig i selskapsrett og regnskapsrett, er begrunnet i andre hensyn enn dem som bærer skattereglene.” Etter alt å dømme sikter han her til det sentrale forhold jeg flere ganger tidligere har påpekt; at skatteregnskapet baseres på målsettingen om samfunnsmessig effektiv beskatning, mens finansregnskapet baseres på målsettingen om et bedriftsøkonomisk rettviseende bilde. De to regnskapene styres altså av to forskjellige målsetninger, og dette leder igjen ofte til avvikende løsninger i de to regnskapene. Når skatteregler og regnskapsregler gir forskjellige anvisninger på hvordan ett og samme faktiske forhold skal behandles, skyldes dette nettopp dette forholdet. Som Zimmer påpeker, gir det da liten mening å begrunne det avhengighetsforholdet mellom skatt og regnskap som et lovlighetskrav innebærer, i (den ikke-eksisterende) likheten mellom skattemessige og regnskapsmessige hensyn.

Lovlighetskravet er kritisert fra flere hold, og er helt nylig (25. mars 2011) forslått opphevet på området for skattefri fisjon/fusjon.²⁹ Det er i denne sammenhengen verdt å merke seg at opphevelsen av lovlighetskravet blir begrunnet i overordnede, prinsipielle hensyn, samtidig som det kun er ett enkelt av lovlighetskravene som forslås opphevet. Det kan være grunn til å spørre seg hvorfor det kun er på ett område lovlighetskravet er forslått opphevet, når begrunnelsen for opphevelsen er så grunnleggende og allmenngyldig.

11 Internasjonalt komparativt

11.1 Innledning

Som nevnt innledningsvis, finnes det ikke noen allmenn beste løsning på problemstillingen avhengighet vs uavhengighet mellom skatteregnskap og

²⁹ Prop 78 L (2010-2011) punkt 7.5.1.

finansregnskap. Situasjonen vil stille seg forskjellig avhengig av hvilken rettstradisjon man befinner seg i, samt det materielle innholdet av hhv. skatte- og regnskapsreglene i landet. Det er derfor ikke overraskende at man finner ulike løsninger i forskjellige land. Jeg vil i dette kapitlet peke på sentrale trekk ved den kontinentale rettstradisjonen og den anglo-amerikanske rettstradisjonen. Til sist vil jeg ta opp spørsmålet om det er rimelig å anta at vi over tid vil se en internasjonal utvikling i samme retning, og om det i så tilfelle vil være mot sterkere eller svakere uavhengighet mellom finansregnskapet og skatteregnskapet.

11.2 Kontinental rettstradisjon

Den kontinentale rettstradisjonen har tradisjonelt lagt stor vekt på hensynet til kreditorbeskyttelse ved reguleringen av finansregnskapet³⁰. Det har resultert i en konservativ holdning til spørsmål om verdsettelse, tidfesting osv, samt en sterk link mellom skatteregnskapet og finansregnskapet.

Tyskland har for eksempel tradisjonelt hatt en sterk binding mellom skatteregnskapet og finansregnskapet. Det er imidlertid interessant å merke seg at avhengighetsforholdet etter gjeldende tysk rett avhenger av hvilke regnskapsstandarder selskapet anvender. Dersom det er snakk om et tysk selskap utenfor konsern, og som av den grunn ikke følger IFRS, fastsetter loven et sterkt avhengighetsforhold mellom skatteregnskapet og finansregnskapet.³¹ Dreier det seg derimot om et selskap i konsern, som av den grunn følger IFRS, er ikke avhengighetsforholdet mellom de to regnskapene like sterkt. Som vi ser, er ikke valget mellom avhengighet og uavhengighet nødvendigvis ett spørsmål med ett svar, selv innenfor ett og samme rettsystem.

11.3 Anglo-amerikansk rettstradisjon

Den anglo-amerikanske rettstradisjonen har tradisjonelt lagt stor vekt på regnskapets informasjonsverdi ved reguleringen av finansregnskapet. I motsetning til den kontinentale rettstradisjonens konservative historisk-kost-modell, har man derfor valgt å etterstrebe en målsetting om ”mest sannsynlige/rettvise verdier” i finansregnskapet. I gjennomgående trekk ved regnskapsreguleringen blir som følge av dette at

³⁰ Alexander og Schwencke (2003) s. 550.

³¹ Nobes og Schwencke (2006) s. 64.

sammenstillingsprinsippet anses viktigere og riktigere enn et konservativt prinsipp.³² Linken mellom skatteregnskapet og finansregnskapet er generelt svakere i den anglo-amerikanske rettstradisjonen enn i den kontinentale rettstradisjonen.

I USA tas det i prinsippet utgangspunkt i regnskapet ved skattleggingen, men unntakene og særreguleringene er så omfattende at det i realiteten er stor avstand.

11.4 Mot en felles standard?

Jeg har allerede i punktene 3.4 og 6.4 pekt på at EU/EØS-retten har hatt stor betydning for utviklingen av norske regnskapsstandarder. Skattemessig finner man ikke den samme påvirkningen. Skatterett er for eksempel ikke et rettsområde som hører inn under EØS-avtalen. Spørsmålet i denne sammenhang er om det er grunn til å anta at Norge og andre land vil søke seg mot den samme løsning på spørsmålet avhengighet vs uavhengighet mellom finansregnskapet og skatteregnskapet. Nobes og Schwencke (2006) påpeker at Norge har beveget seg fra en 'kontinental' rettsstilstand til en rettsstilstand som overgår selv USA og UK i uavhengighet mellom skatteregnskapet og finansregnskapet.³³ Som hovedårsak til denne tendensen peker de på den økende bevisstheten om at finansregnskapet og skatteregnskapet skal ivareta forskjellige hensyn, og at dette må få betydning for utformingen av regnskapene. Gode grunner kan vel tale for at dette argumentet er gyldig uavhengig av hvilket rettsystem man befinner seg innenfor. Det er derfor kanskje ikke helt ubegrunnet å anta at vi vil se en internasjonal bevegelse, som den i Norge, i retning av et svakere avhengighetsforhold mellom skatteregnskapet og finansregnskapet. Det kan likevel være grunn til å påpeke at størrelsen på avviket mellom de to nevnte hensynene vil avhenge av hvilket prinsipp som er styrende for utarbeidelsen av finansregnskapet. Det kan igjen lede til en antagelse om at avhengighetsforholdet blir oppfattet som mindre problematisk i land som hører til den anglo-amerikanske rettstradisjonen, enn i land som hører til den kontinentale rettstradisjonen. Dette vil gjelde også selv om landene har like sterkt fokus på å forfølge både bedriftsøkonomiske hensyn og skattemessige hensyn fullt ut i hver sin retning. I så måte blir en antagelse om en internasjonal bevegelse mot en felles løsning på problemstillingen avhengighet kontra uavhengighet, mindre velbegrunnet.

³² Alexander og Schwencke (2003) s 550.

³³ Nobes og Schwencke (2006) s 63.

12 Noen rettspolitiske og rettsøkonomiske vurderinger

12.1 Innledning

I dette kapitlet vil jeg trekke frem og tydeliggjøre noen gjennomgående betraktninger over forholdet mellom skatteregnskap og finansregnskap. Alle forholdene jeg tar opp, har sitt utspring i positiv rett, men de sidene jeg velger å fokusere på i dette kapitlet er i stor grad de lege ferenda betraktninger.

Først vil jeg si noe om selskapers skatteplanlegging og regnskapsplanlegging. Så vil jeg peke på de praktiske ulempene ved å håndtere adskilte skatte- og finansregnskap, og begrunne mitt synspunkt om at slike hensyn antagelig ikke er tillagt den vekt de fortjener. I forlengelse av dette vil jeg bruke den makroøkonomiske frikonkurransemodellens forutsetning om rasjonelle aktører for å undersøke hvor reell frykten for skattemessige incentiver er. Nest siste underkapittel er av en noe annen karakter. Her vil jeg komme tilbake til det Aristoteliske prinsippet jeg åpnet avhandlingen med, når jeg reiser spørsmålet om hvilken betydning faktisk nærhet mellom de forhold regelsettene regulerer, har eller bør ha for tolkningen av innholdet i de to regelsettene. En ting er at loven fastsetter at skatteregnskap og finansregnskap er autonome, uavhengige størrelser. Begge regnskap skal likefullt beskrive det samme virkelighetsbildet. Spørsmålet blir derfor om dette i sin ytterste konsekvens må medføre at det finnes en grense for hvor avvikende skatteregnskapet og finansregnskapet kan være – uavhengig av lovgiver har ”bestemt” om dette. Til sist vil jeg avslutte med noen betraktninger om hvorvidt uavhengighet mellom skatteregnskap og finansregnskap slik vi finner det i norsk rett idag, er en god løsning.

12.2 Skatteplanlegging og regnskapsplanlegging³⁴

Skatteplanlegging vil gjerne bestå i å søke å oppnå lavest mulig resultat gjennom

1. å utsette beskatningen (tidfesting; utsette inntektsføring og fremskynde kostnadsfradrag) og

2. å oppnå lav verdi på inntekter og høy verdi på kostnader (verdsettelse).

Dessuten å innrette sine disposisjoner/transaksjoner/organiseringsform slik at man får skattemessig gunstigst behandling. At tallene gir uttrykk for reelle verdier, har selskapet

³⁴ Kapitlet er basert på Huneide et.al. kap 7.

ikke noe mikroøkonomisk insentiv til å etterstrebe. Resultatet kan bli at tallene gir uttrykk for lavere verdi enn reell verdi.

Regnskapsplanlegging vil i mange tilfelle handle om å oppnå den motsatte virkningen. Ovenfor eiere, ansatte, långivere, media og andre interessenter vil det ofte være en målsetning å frembringe et høyest mulig resultat. Også etter de materielle reglene kan det være et mål å fremstå med høyest mulig egenkapitalandel, da f.eks. adgangen til utdeling av utbytte avhenger av størrelsen på dette nøkkeltallet.³⁵ Heller ikke her har selskapet noe mikroøkonomisk insentiv til å etterstrebe tall som gir uttrykk for reell verdi. Resultatet kan bli at tallene gir uttrykk for høyere verdi enn reell verdi.

Som det fremgår, er det to motstridende hensyn som samtidig gjør seg gjeldende for ett og samme selskap. Hadde det ikke eksistert noe skille mellom skatteregnskap og finansregnskap, ville lovgiver (og selskapet, i den grad det er valgmuligheter) måttet foreta en avveining av hensynene, da den løsning som velges må legges til grunn både regnskapsrettslig og skatterettslig. Av egeninteresse ville da selskapet antageligvis lagt seg et sted mellom de to ytterverdiene, og det ville ikke vært noen konflikt mellom mikroøkonomiske og makroøkonomiske målsetninger. Et regelverk som skiller mellom finansregnskap og skatteregnskap, derimot, åpner for at de to (motstridende) hensynene begge kan forfølges fullt ut samtidig, og man risikerer å ende opp med et stort avvik mellom selskapets offisielle driftsresultat, og det driftsresultat som skattlegges. Og ingen av dem gir uttrykk for reelt driftsresultat.

12.3 Det praktiske hensynet; regnskapsføring og ligningskontroll

Sett fra ståstedet til regnskapsførere, revisorer og ligningsmyndigheter vil en full identitet mellom skatteregnskapet og finansregnskapet utvilsomt være å foretrekke, da det er den minst arbeidskrevende løsningen.³⁶ Alle andre løsninger vil innebære en eller annen form for ekstraarbeide, enten det dreier seg om et avhengighetsforhold av annen type enn full identitet, eller helt eller delvis uavhengighet. Det kan umiddelbart virke som et utenforliggende hensyn å trekke inn de praktiske ulempene og kostnadene ved vurderingen av avhengighet kontra uavhengighet mellom skatteregnskap og finansregnskap. I utgangspunktet er da også dette hensynet av underordnet betydning,

³⁵ Slik Huneide et.al. nevner på s 46.

³⁶ Alle regnskapsførere, revisorer og ansatte i ligningsmyndigheten forutsettes å være late.

sammenlignet med prinsipielt viktigere målsetninger som skattemessige effektivitetsbetraktninger og bedriftsøkonomiske målsettinger om pålitelige og rettvise finansregnskaper. Det overordnede formålet med skattereformen av 1992 var som nevnt grundige, brede og prinsipielle samfunnsøkonomiske overveielser. Riktignok nevnes det i forarbeidene at reformen antas å forenkle det praktiske arbeidet ved regnskapsføring og ligningskontroll³⁷, men slik jeg oppfatter departementets uttalelser, anses de praktiske fordelene som en behagelig konsekvens snarere enn en motiverende faktor. Jeg nevner også at man ved utarbeidelsen av den nye regnskapsloven av 1998 foretok en bevisst prioritering av behovene til investorer, aksjonærer og andre som har bruk for å lese regnskaper, på bekostning av dem som skal føre og kontrollere regnskapene. De praktiske ulempene/fordelene har altså ikke blitt tillagt særlig stor vekt ved arbeidet med lovreformene.

Selv om det tradisjonelt oppfattes som god tone i den juridiske verden å fokusere på det prinsipielle fremfor det praktiske, vil driste meg til å påstå at det praktiske hensynet har fått ufortjent lite oppmerksomhet i denne debatten. Som nevnt i kapittel 9.4, viser erfaringene fra korreksjonsinntektsreglene nettopp at reglenes praktiske håndterbarhet har direkte innvirkning på hvilken reell virkning reglene vil få. I sin ytterste konsekvens kan det praktiske hensynet medføre at en regel får en helt annen virkning enn intensjonen opprinnelig var. Korreksjonsinntektsreglene viste seg for eksempel å være så kompliserte og arbeidskrevende at selskaper valgte å utsette utbytteutdelingen fremfor å beregne korreksjonsinntekt. Har man en intensjon om å foreta en fullstendig og dekkende analyse av hvilke virkninger en regel kommer til å få, må man derfor i høyeste grad også ta et praktiske hensynet med i beregningen.

12.4 Hvor velbegrunnet er frykten for incentiver, og troen på at de kan motarbeides?

Et gjennomgående trekk ved diskusjonen avhengighet kontra uavhengighet mellom skatteregnskap og finansregnskap er en antagelse om at skattyterne har en primær målsetting om å minimere skattebelastningen, og videre at de lar dette være en avgjørende faktor ved utøvelse av evt valgfrihet som lovgivningen måtte oppstille. I utgangspunktet er en slik antagelse helt i tråd med den generelle modellen for rasjonelle

³⁷ Ot.prp.nr. 35 (1990-1991) punkt 3.5.

aktørers oppførsel i et fritt marked. I likhet med de fleste modeller har imidlertid også denne modellen noen svakheter. Det som er av interesse i forhold til min avhandling, er at mange av forutsetningene for lovendringer opp gjennom tidene har bygget på premisset om rasjonelle aktører. Er innholdet av denne premissen, slik den er lagt til grunn, godt nok utredet? Spørsmålet er sentralt fordi svaret er avgjørende for hvorvidt man bør fokusere på å motarbeide/eliminere skattemessige incentiver. Hvis aktørenes rasjonelle adferd innebærer noe annet enn det lovgiver har regnet med, vil ikke rettsregler som tar sikte på å unngå uønsket tilpasning, få den tilsiktede virkning. Man kan i stedet risikere at de enten ikke får noen virkning, eller at de får en tilfeldig og uforutsigbar virkning.

Som påpekt av bl.a. Nobes og Schwencke (2006) s. 74, er det to hovedårsaker til at det er vanskelig å gjøre seg opp noen velbegrunnet mening om hvorvidt incentivfrykten er velbegrunnet. For det første er det ikke foretatt noen empirisk undersøkelse av aktørenes handlingsmønstre, og langt mindre hvordan disse mønstrene eventuelt endrer seg i forbindelse med lovendringer. For det andre ville man, selv med kjennskap til de empiriske forholdene, støte på det metodisk vanskelige spørsmålet om aktørenes motivasjon. Motivasjon er i sin karakter et psykologisk fenomen, som vanskelig lar seg observere og tallfeste. Man vil i høyden kunne komme frem til en velbegrunnet antagelse om at aktørene har endret (eller opprettholdt) sitt handlingsmønster ut fra en skattemessig hensiktsmessighetsbetraktning, men det er vanskelig å si noe meningsfullt om holdbarheten av en slik antagelse. Selv under en forutsetning om rasjonelle aktører, er det ikke gitt at en ideell, isolert skattemessig nytte/kost-analyse rent faktisk er motivasjonen for skatteyterens handling. Den kan også skyldes praktiske hensyn, uvitenhet osv. Gitt at det finnes flere avveielser som vil lede frem til samme resultat, er det ikke statistisk observerbart hvilken avveielse som rent faktisk er handlingens motivasjon. Jeg vil påstå at en slik statistisk svakhet bør få betydning for lovgivers ambisjonsnivå med hensyn til å motarbeide/eliminere skattemessige incentiver.

12.5 Faktisk nærhet som tolkningsargument for juridisk likebehandling

Både skatteregnskap og finansregnskap forholder seg som nevnt til samme faktiske virkelighetsbilde. I dette kapittelet vil jeg ta opp hvilken betydning dette har, og bør ha, som tolkningsargument for lik skattemessig og regnskapsmessig behandling. Dette er

naturlig nok en problemstilling som kun er aktuell i de tilfeller hvor loven ikke oppstiller et avhengighetsforhold av typen identitet mellom skatteregel og regnskapsregel. Særlig etter opphevelsen av regnskapsprinsippet i 2005 blir det derfor aktuelt å spørre seg om berettigelsen av et slikt tolkningsargument.

For å trekke linjen tilbake til utgangspunktet: finnes det da slett ikke noe rom for en argumentasjon bygget på det logiske aksiomet at noe ikke samtidig både kan være A og ikke A? Som vi har sett, fremgår det av gjeldende rett at det i utgangspunktet ikke eksisterer noe nødvendig avhengighetsforhold mellom skattemessig og regnskapsmessig klassifisering. Det er helt på det rene etter gjeldende norsk rett at det ikke finnes en ”alminnelig presumsjon om at de regnskapsmessige definisjoner eller klassifiseringsregler skal eller bør tilsvare de skatterettslige”³⁸. Spørsmålet blir om det likevel finnes en ytre grense for hvor langt man kan strekke uavhengigheten uten at den øver vold mot vår logiske sans. Kan det tenkes tilfelle hvor det vil fremstå som absurd å hevde at et forhold skal vurderes på en måte regnskapsrettslig, og på motsatt måte skatterettslig? Eller fra en annen vinkel; kan det tenkes situasjoner der det kan hevdes at ”bordet fanger”, dvs der den regnskapsmessige behandlingen man velger for et forhold, stenger for å kreve en avvikende skattemessig behandling? Kan slike resonnementer i ekstreme unntakstilfelle tillegges vekt?

Hauge er inne på denne tankegangen når han uttaler seg om forholdet mellom realisasjonsprinsippet fra skatteretten og transaksjons- og opptjeningsprinsippet i regnskapsretten. Han tar utgangspunkt i en generell metodisk vinklingen om at det ”som utgangspunkt (...) vil kunne være verdifullt å se hen til beslektede tema i andre regelsett, særlig hvor det ikke gis anvisninger om tolkningen i forarbeidene. Men en må ha for øyet at reglene opptrer i til dels svært ulik kontekst, hvilket tilsier at en er forsiktig med å legge til grunn tolkningsresultat fra det annet regelsett uten videre.”³⁹ Han presiserer videre at det er skattemessige kontra regnskapsmessige hensyn han sikter til. Det avgjørende for overførings- og argumentasjonsverdien er, ifølge Hauge, ”om premissene har overføringsverdi til det skatterettslige tema”. Han tar ikke stilling til dette på generelt grunnlag, men åpner for muligheten av at det kan stille seg slik i enkelttilfelle. Endelig bemerker han at reglene for regnskapsrettslig tidfesting,

³⁸ Ot.prp.nr. 26 (2005-2006) s 64.

³⁹ Hauge (2001) s 29 flg.

sammenstillings- og forsiktighetsprinsippet, avviker fra realisasjonsprinsippet slik at det vedrørende fradragposter ikke vil være noen særlig overføringsverdi mellom skatt og regnskap.

12.6 Avslutning: Er uavhengighet en god løsning?

Kinserdal s 101 er av den oppfatning at adskilte systemer er det eneste alternativ:

”Regnskaper står for bedriftens økonomi. Derfor skulle det i utgangspunktet være både logisk og rasjonelt at finansregnskapet også var skatteregnskapet. Imidlertid fastsettes – og endres – skattereglene etter politiske mål, og bedriftsbeskatningen er et viktig næringspolitisk virkemiddel. Derfor vil skattereglene ofte avvike fra det som bør gjelde for finansregnskapet. Det er derfor ikke et alternativ at skatteregnskapet og finansregnskapet er identiske.”

Schwencke er positiv til uavhengighet ut fra sitt ståsted som regnskapsmann. Skattemessig er han imidlertid mer forbeholden, og peker særlig på nedprioriteringen av likviditetshensynet ved gjennomføringen av realisasjonsprinsippet. Han er av den oppfatning at et kontantpreget beskatningsprinsipp derfor på noen områder likevel kan fremstå som forsvarlig, og viser særlig til Shell-dommen. Videre mener han det er mye som taler for ”at IFRS i fremtiden kan ha en rolle å spille både i norsk skatterett og i europeisk skatterett mer generelt”⁴⁰. Han begrunner denne påstanden i at ”Det kan være en viss risiko for at sakene blir mange og uklarhetene store når kompliserte transaksjoner i de børsnoterte foretakene skal bedømmes i forhold til det skatterettslige ’realisasjonsprinsippet’”. Alternativet han sikter til, er den omfattende og dynamiske utviklingen og presiseringen av IFRS-reglene.

⁴⁰ Schwencke (2006) s 74.

13 Litteraturliste

Bøker

- Eide, Erling og Endre Stavang *Rettsøkonomi*. Oslo, 2008.
- Eng, Svein *Rettsfilosofi*. Foreløpig utg. Oslo, 2005. s 467-518.
- Hauge, Harald *Realisasjonsprinsippet som periodiseringsregel*. Oslo, 2001.
- Huneide, Jens-Erik m.fl. *Årsregnskapet i teori og praksis*. 12. utg. 2011.
- Johansen, Atle og Erlend Kvaal *Regnskapsloven*. Cappelen Akademisk, 1999.
- Kinserdal, Arne *Grunnleggende finansregnskapsforståelse*. 5. utg. Cappelen Akademisk, 2008.
- Kristoffersen, Trond *Årsregnskapet –en grunnleggende innføring*. 2. utg. Bergen, 2002.
- Zimmer, Frederik *Lærebok i skatterett*. 6. utg. Oslo, 2009.
- Zimmer, Frederik *Internasjonal inntektsskatterett*. 4.utg. Oslo, 2009.
- Bedrift, Selskap og skatt* Frederik Zimmer (red) i samarbeid med BÅHR. 5. utg. Oslo, 2010.
- Skattelovsamlingen 2009-10*. Ole Gjems-Onstad (red). 20. utg. Gyldendal Akademisk, 2010.
- Skattelovsamlingen 2010-2011*. Erik Friis Fæhn (red). Jacob Jarøy Forlag, 2011.
- God regnskapsskikk –Årsoppgjørveiledningen 2010*. PricewaterhouseCoopers. Oslo, 2010.

Tidsskriftsartikler

- Alexander, David og Hans R. Schwencke *Accounting change in Norway*, I: The European Accounting Review 2003 s. 549-567 (sitert fra Informaworld.com)
- Hauge, Harald *Shell-dommen noen betraktninger*. I: Skatterett 2005 s 1-27 (sitert fra Idunn.no)
- Kvifte, Steinar S og Harald Brandsås *God regnskapsskikk i 25 år – fra ”skatteregnskap” til IFRS*. I: Praktisk økonomi og finans 2010 nr 3 s 45-59 (sitert fra Idunn.no)

Nobes, Christopher og Hans R. Schwencke *Modelling the Links between Tax and Financial Reposting: A Longitudinal Examination of Norway over 30 Years up to IFRS Adoption I*: European Accounting Review 2006 s 63-87, (sitert fra Informaworld.com)

Olsen, Harald S *Markedsverdimodell i finansregnskapet*. I: Praktisk økonomi og finans 1999 s 104-114 (sitert fra Lovdata)

Ravnaas, Ernst *Fremtidige utgifter ved nedtengning av oljefelt – Shell-saken*. I: Skatterett 2006 s 304-360 (sitert fra Lovdata)

Schwencke, Hans Robert *Skattereformen – en regnskapsutfordring*. I: Revisjon og regnskap 1991 s 180-189 (sitert fra Lovdata)

Schwencke, Hans Robert *IFRS som rettesnor for norsk regnskapsutvikling*. I: Praktisk økonomi og finans nr. 1 2006 s 15-20 (sitert fra Lovdata)

Schwencke, Hans Robert *Skilsmisse mellom skatt og regnskap fra 2005*. I: Praktisk økonomi og finans 2006 nr 1 s 71-75 (sitert fra Idunn.no)

Schwencke, Hans Robert *Goodwill eller konsesjon? En regnskapskommentar til en skattedom*. I: Skatterett 2007 s 14-21 (sitert fra Idunn.no)

Zimmer, Frederik *Har vi bruk for lovlighetsvilkåret?* 2008 I: Skatterett 2008 s 1 (sitert fra Lovdata)

Avisartikler

Gran, Svein-Thore. *Ny regnskapslov kan gi mer skatt*. I: Dagens Næringsliv. 27.10.1995. (sitert fra Retriever-info.com)

Hultgren, John og Sveinung Berg Bentzrød. *Revisorer mener reelle utgifter skjules*. I: Aftenposten. 21.10.2010. Dessuten replikkinnlegg av Asbjørn O Pedersen i samme avis 30.10.2010, og nok en replikk av Harald Brandsås i samme avis 11.11.2010.

Røste, Per. *Skatteregler skaper gale regnskapstall*. I: Aftenposten. 17.02.1992. (sitert fra Retriever-info.com)

Nettdokumenter

NTBtekst. *Årsregnskapenes informasjonsverdi bør bedres, mener flertallet*. 04.09.1985 www.retriever-info.com [sitert 11.02.2011]

NTBtekst. *Ny regnskapslov skal ikke gi økte skatteutgifter*. 25.10.1994 www.retriever-info.com [sitert 11.02.2011]

Gottlieb, Paula. *Aristotle on Non-contradiction*. 2011

<http://plato.stanford.edu/entries/aristotle-noncontradiction/> [sitert 10.03.2011]

Uttalelse fra skatteetaten. *Kommentar til Høyesterettsdommen om rente- og valutaswapper* 16.03.2010 www.skatteetaten.no [sitert 25.01.2011]

Uttalelse fra Finansdepartementet. *Tolkningsuttalelse vdr. Skatteposisjonen innbetalt kapital* 28.02.2008 www.rechtsdata.no [sitert 16.02.2011]

Lover

1911 Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 18.august 1911 nr. 8 (opphevet).

1997 Lov om aksjeselskaper (aksjeloven) av 13. juni 1997 nr. 44.

1998 Lov om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) av 17. juli 1998 nr. 56.

1999 Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26. mars 1999 nr.14.

Rettsavgjørelser

Rt 1933 s 129 (Hydro 1)

Rt 2004 s 1921 (Shell)

Rt 2005 s 1461 (Firda)

Rt 2009 s 32 (DnB NOR)

Rt 2009 s 1090 (Aldebaran)

LB 2007 s 2131 (Jegerinvest)

Forarbeider

Ot.prp.nr. 35 (1990-1991) Skattereformen 1992.

Ot.prp.nr 42 (1997-1998) Om lov om årsregnskap m.v. (regnskapsloven).

Ot.prp.nr. 86 (1997-1998) Ny skattelov.

Ot.prp.nr. 89 (2003-2004) Om lov om endringer i lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) og enkelte andre lover (gjennomføring av EØS –regler om anvendelse av internasjonale regnskapsstandarter m.m.).

Ot.prp.nr. 26 (2005-2006) Om lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen (endret skatte- og avgiftsopplegg 2006 mv.).

Prop 78 L (2010-2011) Endringer i skatteloven (skattefri omorganisering mv.).

St. meld. nr 11 (2010-2011) Evaluering av skattereformen 2006.

14 Lister over tabeller og figurer m v

Se <http://www.ub.uio.no/ujur/henvisninger/>

s 14 Modell: forholdet mellom skatteregnskap og finansregnskap.

s 33 Oversikt: grunnleggende regnskapsprinsipper.

s 39 Figur: utsatt skatt.